

المال والتجارة

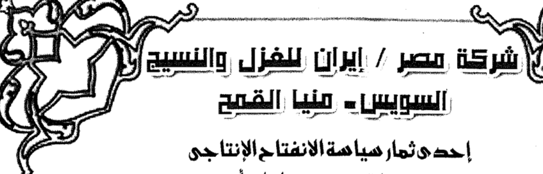
Al Mal Waltegara

هموم الطباعة

المناطق الحرة في ظل أحكام قانون ضمانات وحوافز الاستثمار ومعاملتها الضريبية ومشاكلها (ضريبة الدخل وضريبة المبيعات)

سوق رأس المال (صناديق الاستثمار العقارى)

مالية - اقتصادية - عامة - تصدر شهريا - العدد ٤٧٧ - شهر يناير - ٢٠٠٩ - السعر جنيهان



شركة مصر / إيران للغزل والنسيج
السويس - منيا القمح

إحدى ثمار سياسة الانفتاح الإنتاجى

«ميراتكس» شركة مشتركة بين مصر وإيران تأسست فى ديسمبر ١٩٧٥

بموجب القانون ٤٣ لسنة ١٩٧٤ والقوانين المعدلة له

ويقدر إجمالى الاستثمارات بحوالى «٢٥٠ مليون جنيه»

يبلغ رأس مال ميراتكس المدفوع «١٠٨.٥٠٠ مليون جنيه» وتوزيعه كالآتى :

ـ ٥١٪ للجانب المصرى ويمثله :

١) الشركة القابضة للقطن والغزل والنسيج والملابس نسبة ٢٧,٥٪

٢) بنك الاستثمار العربى نسبة ٢٣,٥٪

ـ ٤٩٪ للجانب الإيرانى ويمثلها الشركة الإيرانية للاستثمارات الأجنبية :

والأنشطة الرئيسية لميراتكس هى إنتاج وتسويق غزول القطن والمخلوط بالبوليستر من نمرة ٤ إلى ١٦٠ انجليزى مسرح وممشط ، مفرد ومزوى ، برم نسيج وتريكو ، خام ومحروق ومحرر على كون وشلل ، وقد جهزت ميراتكس بأحدث الماكينات من أوروبا الغربية واليابان ، ويقدر الإنتاج السنوى بحوالى ١١١٥٠ طن بقيمة ٢٦٠ مليون جنيه .

مصنع الغزل الرفيع
السويس

الطاقة = ٧٦٦٨٨ مردن الإنتاج = ٢٧٥٠ طن الخيوط المنتجة من متوسط نمرة ٨٣،٦ انجليزى

مصنع الغزل المتوسط
السويس - منيا القمح

الطاقة = ١٣٧٦٤٨ مردن الإنتاج = ١١١٤٨ طن الخيوط المنتجة من متوسط نمرة ٣٦,٦ انجليزى

مصنع الغزل السميك
السويس

الطاقة = ٣٢٠٠ روتر الإنتاج = ٢٥٠٠ طن الخيوط المنتجة من متوسط نمرة ١٣,٧ انجليزى

تبلغ صادرات ميراتكس حوالى (٣٢٣٠ طن سنوياً) بقيمة (٢٠ مليون دولار) إلى أمريكا وأسواق أوروبا الغربية (ألمانيا ـ الدانمارك ـ البرتغال ـ اليونان ـ تشيك ـ فرنسا ـ أسبانيا ـ إنجلترا ـ إيطاليا) ودول شرق أسيا (اليابان ـ تايوان ـ كوريا ـ سنغافورة) ودول شمال أفريقيا (المغرب ـ تونس) ويبلغ عدد العاملين بميراتكس (٤٤٥٣ عامل) تبلغ أجورهم السنوية حوالى (٥٥ مليون جنيه) ،

وتم حصول الشركة على شهادة EN ISO 9001 وشهادة الثقة
Deko - Tex Standard 100

Al Mal Waltegara



مجلة المال والتجارة

العدد ٤٧٧ - يناير ٢٠٠٩ م

علمية - اقتصادية - مالية - عامة - تصدر شهرياً

رئيس مجلس الإدارة ورئيس التحرير
أحمد عاطف عبدالرحمن

نائب رئيس التحرير
أ. د/ طلعت أسعد عبدالحميد

نائب رئيس التحرير
أ. د / كامل عمران

فى هذا العدد

القسم الأول خاص بنشر الأبحاث المحكمة وفقاً لقواعد النشر العلمى المتعارف عليها عن طريق الأساتذة كل فى تخصصه

الاشتراكات

- الاشتراكات السنوية ٢٤ جنيهاً مصرياً داخل جمهورية مصر العربية .
- الاشتراكات السنوية خارج جمهورية مصر العربية سعر النسخة + مصاريف البريد .
- ترسل الاشتراكات بشيك أو حوالة بريدية باسم مجلة المال والتجارة على العنوان أدناه .
- الإعلانات يتفق عليها مع الإدارة .

ثمن النسخة

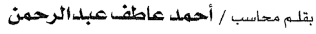
جمهورية مصر العربية جنيهان

سوريا	٥٠ ل.س	ليبيا	٥٠٠ درهم
لبنان	٢٥٠٠ ليرة	السودان	٤٠ جنيهاً
العراق	١٠٠٠ فلس	الجزائر	٥ دينارات
الأردن	١ دينار	الكويت	٨٠٠ فلس
السعودية	١٠ ريالات	دول الخليج	١٠ دراهم

١١ شارع مريت باشا - ميدان التحرير - القاهرة تليفون : ٢٥٧٤٤٦٣٠ - ٢٥٧٤٢١٩٠ فاكس : ٢٥٧٥٠٤١٩

كلمة التحرير

هموم الطباعة



رئيس مجلس الإدارة

صناعة الطباعة بوجه عام تعتبر من أقدس وأسمى الصناعات على مر العصور ورغم حداثتها - عن طريقها يتحول الفكر الإنسانى عبر المكان والزمان.

وبفضل صناعة الطباعة انتشرت العلوم والفنون والأداب فى جميع أنحاء العالم من خلالها جاءت منظومة التبادل الثقافى وفتحت أبواب المعرفة والتعارف بين الشعوب ومنها جاءت قراءة التاريخ وانتشرت الأديان كل يريد أن يعرف ويتعلم فيقرأ ما يطبع من كتب ومراجع فى التراث الدينى والأدبى.

إن القول إنه سيأتى اليوم الذى فيه يتم الاستغناء فيه عن الكتاب وبالتالى عن المطابع وأنا اعتبر هذا فى حكم المستحيل مهما تطور العلم والتكنولوجيا فى العالم - الكتاب سيظل هو الكتاب صديق الإنسان يحمله فى كل مكان سهل التداول معه دائماً يعود إليه فى كل ما يريد من معرفة فى الحياة ، أدب ، فكر ، تاريخ ، علوم - عالم واسع من دائرة المعارف .

لقد دخلت صناعة الطباعة مصر مع الحملة الفرنسية عام ١٧٩٨ عندما أحضر نابليون مطبعة لخدمة الحملة الفرنسية وبعد أن تولى محمد على حكم مصر أنشأ المطبعة الأميرية عام ١٨٢٠ والتى صدر عنها أول عدد من الوقائع المصرية عام ١٨٢٨ وكان رئيس التحرير الشيخ رفاعه الطهطاوى .

ومن المعلوم أن المطابع الأميرية مر عليها الآن ١٨٩ سنه يقاس عمرها مع عمر الطباعة فى مصر وكان أول كتاب طبع بها عام ١٨٣٦ كتاب "ألف ليلة وليلة" و"كليلة ودمنه" وصدر عنها عام ١٩٥٨ أول جريدة رسمية تضم القوانين والقرارات الجمهورية وقرارات رئيس الوزراء هذا يؤكد أن الكتاب والكتابة والورق والطباعة عناصر أساسية فى حياة الإنسان ولا يمكن الاستغناء عنها فهى تصاحبه منذ مولده .

وأيضاً الأجهزة والتكنولوجيا مكانها فى المكاتب أما الكتاب فهو رفيق الإنسان فى غدوه ورواحه فى كل مكان .

هذا موجز عن أهمية الطباعة باعتبارها صناعة استراتيجية هامة نقول إن غذاء العقول لا يقل أهمية عن غذاء البطون .

فروع صناعة الطباعة :

١ - طباعة الكتاب والمصحف .
٢ - طباعة الكراس والكشكول .
٣ - الطباعة التجارية .
٤ - طباعة الإعلان والدعاية .
٥ - طباعة العلب والمغلفات الورقية
٦ - الطباعة هى أساس المعرفة لحماية المستهلك .

عدد المطابع فى مصر :

عدد المطابع المسجلة بالغرفة يقرب من ٥٠٠٠ منشأة طباعية وهناك فى العشوائيات ١٠٠٠٠ آلاف مطبعة منتشرة فى القرى والنجوع والحوارى وللأسف كلها تزاول عملها دون رقابة كاملة ، وهذه الظاهرة تعد أول مشكلة من مشاكل هموم الطباعة منها يتم سرقة المؤلفات والعلامات التجارية تقليد ونسخ المراجع . ،والغرفة تسعى مع الجهات الأمنية لوضع ضوابط فى منح الترخيص للمطابع وحصرها حتى يمكن السيطرة على هذا النشاط الخطير ثقافياً وعلمياً بل وأمنياً أيضاً لأنها أصبحت تهدد الحياة الاجتماعية من وراء الغش والتزوير والنسخ حتى وصلت إلى تزوير العملة فالجريمة موجودة ولابد من وضع ضوابط لمحاربتها حفاظاً على حقوق الملكية الفكرية وحماية لأمن وأمان المواطن .

ثانى الهموم : منافسة القطاع الحكومى للقطاع الخاص .

المنافسة غير مشروعة وغير

متكافئة بين المطابع الحكومية ومطابع القطاع الخاص وهى منافسة نعدها استنزافاً للمال العام لأن معظم هذه الجهات التى تمتلك مطابع بالمليارات جاءت فكرة إنشائها للخدمة الخاصة فى بداية الأمر ثم تحولت إلى طاقات هائلة تزيد عن حاجاتها الخاصة مثلاً مطابع الجيش لخدمة مطبوعات الجيش وكذلك الشرطة وكذلك الوزارات ووحدات الحكم المحلى والهيئات المطابع منتشرة بشكل خطير فى كافة الوحدات الحكومية من أقصى البلاد .

المفروض أن تكون طاقات الطباعة لهذه الجهات قاصرة على الخدمة الخاصة ولكن الاستحواز على طاقات هائلة تفوق احتياجاتها مما يدفعها من أجل تغطية نفقاتها بأن تنزل الأسواق فى منافسة شرسة بأسعار متدنية ومغرقة مع مطابع القطاع الخاص صاحب الإمكانيات المحدودة وهنا يختفى الربح ويبدأ الصراع من أجل التحديث و البقاء.

وظاهرة انتشار المطابع بالشكل الهائل الذى نراه يخفى وراءه فساداً لا حدود له إن مناقصات المطبوعات بأشكالها المختلفة تجد الحاضرين والممارسين معظمهم إن لم يكن جميعهم من المؤسسات ومن الجهات الحكومية وليس لديهم سقف للوقوف عنده بل إلى خساره تتحملها المؤسسة بل الدول دون حساب أو رادع .

وقد حملت الغرفة لواء بيع وخصخصة المطابع التجارية الموجودة والمنتشرة فى كل موقع حكومى وفى المؤسسات الصحفية منذ عشرات السنين حتى تتحسن الخدمة وحتى أصبحت المطابع التجارية الملحقة بالصحافة وهى التى تساهم بالقدر الأكبر من تغطية أعباء ونفقات كل صحيفة .

لقد تركوا النهوض برفع معدلات توزيع الصحف لكى تعتمد كل صحيفة على إيراداتها المباشرة من التوزيع والإعلان وليس من الدخول فى مناقصات مطبوعات تجارية وطباعة كتب وعلب وغيرها مما يعد أساساً من اختصاص القطاع الخاص .

ثالث الهموم :

عدم وجود تنسيق بين اتحاد الأدباء والمفكرين واتحاد الناشرين وغرفة الطباعة للسيطرة على قطاع طباعة الكتب والمؤلفات الأدبية والعلمية وحماية الملكية الفكرية بدلاً من انتشار عملية الاستنساخ والتقليد سواء داخلياً أو عربياً مما يضر بمصالح الأدباء والمفكرين والناشرين ـ كل هذا للأسف يتم من خلال المطابع مما يستدعى ميثاق شرف ثلاثي للحماية وتطبيق القانون لابد من وضع ضوابط لرقم الإيداع ولا تترك العملية بالطريقة التى بها الآن ما يضمن سلامة عملية الطباعة والنشر وحق المؤلف .

رابع الهموم :

خامات الطباعة الممثلة فى ورق الطباعة والكتابة يوجد فى مصر شركتان استثماريتان وشركة قطاع أعمال مع بعض الشركات الصغيرة مجموع إنتاجها ٢٠٠ ألف طن من أصل المطلوب ٣٥٠ ألف طن وهو فى ازدياد بازدياد عدد السكان .

إن ثقافة الدول تقاس بنصيبها من حصة الورق السنوية ثم إن مصر من أقل الدول إذا قورنت ببعض الدول العربية مثل الكويت والإمارات والسعودية وقطر و فى أدنى مستوى إذا قورنت بالدول المتقدمة مثل الولايات المتحدة يزيد ٣٥٠ كيلو للفرد ومصر فى حدود ١٠ ك فهذا يعطى مؤشراً عن ثقافة الدولة وهذا يرجع أساساً للحالة الاقتصادية والاجتماعية فى ظل الظروف الراهنة إن هناك من المواطنين من لا يقدر على شراء صحيفة يوميا لأنها عندئذ ستحمله نسبة ١٠ ٪ إلى ١٥ ٪ من دخله.

إننا نشكر السيدة الفاضلة سوزان مبارك لدعم برنامج القراءة للجميع وإتاحة ملايين الكتب بأسعار رمزية .

خامس الهموم :

الاتفاقات الثنائية العربية وفتح الباب أمام المطابع العربية قامت بسحب البساط فى طباعة الكتاب إلى بيروت والإمارات والسعودية وذلك بإعفاء الكتب الواردة من الجمارك مما يعطى ميزة نسبية لهذه الدول لكى تتفوق فى طباعة الكتب من حيث إعفاءات ضريبية وجمركية ودعم حكومى فى الطاقة وتيسيرات غير موجودة فى مصر مما يفقد صناعة الكتاب فى مصر القدرة التنافسية مع هذه الدول .

احتكار المطابع الكبرى فى مصر من القطاع الخاص التى لها حق النشر لمعظم الكتب الثقافية والعلمية فى وزارة التربية والتعليم وأيضاً كتب المعونة الأمريكية للأسف تكون من نصيب مطبعة أو اثنتين وقد لجأنا للسيد وزير التربية والتعليم لتطبيق عدالة التوزيع والفصل بين حق التأليف والنشر وبين حق الطبع .

المناطق الحرة فى ظل أحكام قانون ضمانات وحوافز الاستثمار ومعاملتها الضريبية ومشاكلها

(ضريبة الدخل وضريبة المبيعات)

دكتور / سمير سعد مرقس
محاسب قانونى ومستشار ضريبى ـ نائب رئيس مجلس إدارة جمعية الفكر المحاسبى الجديد
أستاذ المحاسبة والضرائب بالجامعة الأمريكية
أستاذ بالدراسات العليا بكلية التجارة جامعة الإسكندرية وكلية بدمنهور
أستاذ بالمعهد العربى للتكنولوجيا المتطورة ـ مدرس بالجامعات العربية سابقاً
عضو جمعية الضرائب الدولية IFA ـ زميل جمعية الضرائب المصرية
عضو جمعية المحاسبة الأمريكية AAA

مقدمة :

أوجد قانون الاستثمار رقم ٨ لعام ١٩٩٧ م نوعين من الاستثمار فى مصر :

- نظام الاستثمار فى المناطق الحرة .
- نظام الاستثمار الداخلى بالمناطق الصناعية .

الاستثمار فى المناطق الحرة :

مفهوم المناطق الحرة :

■ هى جزء من أراضى الدولة وبالرغم من أنه يدخل ضمن حدودها سياسيا ويخضع لسلطتها إدارياً إلا أن التعامل فيه يتم بصورة خاصة وذلك من النواحى الجمركية والاستيرادية والنقدية وغيرها والتى تتعلق بحركة البضاعة دخولاً وخروجاً وبحيث لا ينطبق على هذه المعاملات التجارية وغيرها التى تتم فى هذا الجزء الإجراءات العادية المعمول بها داخل الدولة وذلك مما يسمح بقدر كبير من الحرية فى المعاملات والمبادلات و التى من شأنها جذب الاستثمارات.

■ وتختلف أشكال ومسميات المناطق الحرة من دولة لأخرى، فهناك المناطق المخصصة للتصدير ، والمناطق الاقتصادية ذات الطبيعة الخاصة ومناطق الخدمات ، و المناطق الحرة التكنولوجية .

سلطة إنشاء المناطق الحرة :

■ يكون إنشاء المنطقة الحرة التى تشمل مدينة بأكلمها بقانون ، تنشأ المناطق الحرة العامة بقرار من مجلس الوزراء بناء على اقترح الهيئة العامة للاستثمار وذلك لإقامة المشروعات التى يرخص بها أيا كان شكلها القانونى ، ويجوز بقرار من الهيئة العامة للاستثمار إنشاء مناطق حرة خاصة تقتصر كل منها على مشروع واحد.

■ كما يجوز للهيئة الموافقة

على تحويل أحد المشروعات المقامة داخل البلاد إلى منطقة حرة خاصة بشرط أن يكون المشروع قد زاول النشاط بالفعل وألا تقل صادراته عن نصف منتجاته وأن يستوفى الاشتراطات الخاصة بالأسوار والمنافذ والأمن التى تحددها اللوائح .

أهداف المناطق الحرة :

- زيادة الصادرات المصرية لخارج البلاد .
- جذب رؤوس الأموال الأجنبية وإحداث تراكم رأسمالى .
- إدخال التكنولوجيا الحديثة خاصة فى المجال الصناعى .
- توفير فرص العمل مع إحداث نقلة نوعية فى المهارات .

القسم الاول

الإطار القانونى الذى ينظم المناطق الحرة

المزايا .. الإعفاءات الضمانات

المـزايا:-

* حرية تحويل رأس المال المستثمر وأرباح المشروعات إلى الخارج .

* حرية اختيار مجال الاستثمار والشكل القانونى للمشروعات .

* حرية تحديد أسعار المنتجات وهامش الربح .

* عدم وجود حدود دنيا أو عليا لرأس المال المستثمر .

* عدم وجود قيودعلى جنسية رأس المال .

* حرية التشغيل لحساب الغير ولدى الغير .

* حرية الاستيراد من السوق المحلى بإجراءات ميسرة .

الإعفاءات :

* إعفاء كافة الأصول الرأسمالية ومستلزمات الإنتاج (عدا سيارات الركوب) من أية رسوم جمركية أو ضرائب على المبيعات أو غيرها من الضرائب.

* إعفاء صادرات وواردات المشروع من وإلى خارج البلاد من أية رسوم جمركية أو ضرائب سواء كانت ضرائب على المبيعات أو غيرها من الضرائب أو الرسوم المعمول بها داخل البلاد .

* عدم خضوع المشروع أرباحه للقوانين أو التشريعات الضريبية أو الجمركية المعمول بها داخل البلاد طوال فترة مزاولة النشاط .

* إعفاء واردات المشروع من السوق المحلى من الضرائب على المبيعات.

* إعفاء بضائع الترانزيت المحدودة الوجهة من سداد رسوم مقررة على السلع الداخلة و الخارجة .

* إعفاء كامل المكونات المحلية للسلع المنتجة بمشروعات المناطق الحرة من الرسوم الجمركية عليها فى حالة البيع للسوق المحلى (داخل البلاد)

* إعفاء عقد التأسيس والقرض والرهن من ضريبة الدمغة ورسوم التوثيق والشهر لمدة ٥

سنوات من تاريخ قيد الشركة فى السجل التجارى .

* إعفاء عقد تسجيل أرض المنطقة الحرة الخاصة من ضريبة الدمغة ورسوم التسجيل و الشهر .

الضمانات :

* عدم جواز تأميم المشروعات والمنشأت أو مصادرتها .

* لا يجوز بالطريق الإدارى فرض الحراسة على المشروعات أو الحجز على أموالها أو الاستيراد أو التحفظ عليها أو تجميدها أو مصادراتها من غير الطريق القضائى .

* عدم جواز إقامة الدعوى العمومية على المشروعات فى حالة المخالفات الخاصة بقوانين الجمارك والنقد الضرائب إلا بعد الرجوع للهيئة .

المناطق الحرة فى مصر :

تطورت فكرة إنشاء المناطق الحرة سواء من حيث الأهداف أو من حيث أماكن إقامتها ومساحتها ، فمن حيث أهدافها تطورت الفكرة من مجرد أماكن للتخزين وإعادة التصدير إلى مناطق تقدم العديد من الخدمات فى مجال الصادرات أو الصناعة، أما من حيث أماكن إقامتها ومساحتها فبعد أن كانت تقام فى مراكز خطوط التجارة الدولية وبمساحات صغيرة ، أصبحت تقام فى أى مكان وحتى فى أماكن نائية من الدولة بغرض إعمار هذه الأماكن وتسكين الأفراد بها لتميتها كما أصبحت تقام على مساحات واسعة وتمنح امتيازات متنوعة للمشروعات المقامة بهذه المناطق لجذب رؤوس الاموال المحلية والاجنبية تتضمن إعفاءات ضريبية و جمركية وأراضى بأسعار مخفضة .. الخ

وتختلف الأسواق الحرة ومناطق التجارة الحرة عن المناطق الحرة وذلك على النحو التالى .

الأسواق الحرة : هى الأماكن التى تباع فيها السلع الاسهلاكية تامة الصنع للأفراد العابرين للمطارات والموانئ فى الدول المختلفة سواء كانت سلعا محلية أو اجنبية دون إجراء أى عمليات صناعية على هذه السلع فى تلك الأسواق الحرة ويتم البيع فيها فى حدود الاستهلاك الشخصى للأفراد المسافرين وذلك بهدف الحصول على العملات الأجنبية والترويج للسلع الوطنية .

مناطق التجارة الحرة :

هى نمط دولى مختلف عن المناطق الحرة حيث تنشأ منطقة التجارة الحرة بين دولتين أو اكثر لتحرير تجارة السلع بينها وذلك بهدف تنشيط التجارة البينية للدول الأعضاء فى هذه المنطقة وتحدد الاتفاقية بين الدول الأعضاء ومنطقة التجارة الحرة نوعية السلع التى يتم تحريرها وحجم التخفيضات الجمركية .

المنطقة الحرة :

هى جزء من أراضى الدولة

وتحدد مساحتها الجغرافية بدقة وتعزل عن باقى أقاليم الدول من خلال إقامة الأسوار العازلة حولها وقد تقام فى منطقة تكون بطبيعتها الجغرافية معزولة عن بقية الدولة عن طريق المياه أو الجبال و هى تخضع لسيادة الدولة وسلطتها ويطبق عليها قوانين الدولة نفسها وينظم العمل بها قانون خاص ويحدد فى المنطقة الحرة الأنشطة المسموح بممارستها داخلها فقد يكون النشاط هو التخزين أو إعادة التصدير أو التصنيع من أجل التصدير فقط أو أن يكون النشاط قاصراً على الأنشطة الإنتاجية والخدمية ، ويحدد قانون إنشاء المناطق الحرة الجوانب الجمركية والاستيرادية والنقدية والضريبية وغيرها من المعاملات التجارية التى تتعلق بحركة البضائع دخولا وخروجا للمشروعات القائمة بها، ويتم معاملة البضائع التى تدخل للمنطقة الحرة على أنها صادرات ، والعكس ولذلك تخضع هذه السلع لكافة الإجراءات الجمركية والنقدية للتعامل مع البضائع الأجنبية وهذا بهدف السماح بقدر أكبر من المعاملات والمبادلات التى من شأنها جذب الاستثمارات إليها .

وتختلف أشكال ومسميات المناطق الحرة من دولة لأخرى فهناك مناطق حرة مخصصة للتصدير ومناطق اقتصادية ذات طبيعة خاصة ، كما توجد مناطق حرة مخصصة للخدمات وأخرى للتكنولوجيا الحديثة ورغم اختلاف المسميات والأشكال إلا أن كلها تشترك فى نفس القواعد التى تحكم عمل المناطق الحرة .

مزايا المناطق الحرة :

تحقق المناطق الحرة العديد من الأهداف والفوائد لكل من الدولة والمستثمرين والمشروعات الوطنية والأجنبية ويمكن حصر هذه الفوائد فى الآتى :ـ

مزايا للدولة :

* تخفيف القيود الجمركية على حركة التجارة رؤوس أموال أجنبية .
* إنشاء بعض الصناعات التى تقوم بالتصدير إلى الخارج وتتكامل من المشروعات الصناعة داخل الدولة .
* توفير فرص عمل للعمالة المحلية وتخفيف حدة البطالة.
* زيادة حصيلة الدولة من النقد الأجنبى من الرسوم والإيجارات التى تدفعها المشروعات داخل المنطقة .
* زيادة صادرات الدولة للخارج وتخفيف الخلل فى ميزان المدفوعات .
* استقدام تكنولوجيا متطورة وتدريب العمالة الوطنية عليها والاستفادة منها فى تطوير الصناعة المحلية .
* العمل فى تنمية المناطق النائية أو الأقل تقدما والتى لا يقبل رجال الأعمال على الاستثمار فيها .

مزايا للمستثمرين والمشروعات :

* يحصل المستثمرون والمشروعات العاملة على إعفاءات ضريبية وجمركية ومزايا أخرى تتمثل فى أراض بأسعار مخفضة أو توصيل مرافق ... إلخ وهى مزايا قد لا تتوافر للمشروعات التى تعمل بداخل البلاد .
* تسويق إنتاج المشروعات فى أسواق الدول المجاورة.
* الاستفادة من الأيدى العاملة أو مستلزمات الإنتاج الرخيصة فى بعض الدول ، بما يحقق خفضاً لتكاليف وأسعار المنتجات ويرفع القدرة التنافسية لهذه المشروعات .
* الاستفادة من البنية الأساسية التى تقوم الدولة بتوفيرها لهذه المشروعات فى المناطق الحرة بما يساعد على تقليل تكاليف الإنتاج وزيادة الأرباح.
* يمنح المستثمرون الأجانب تسهيلات للإقامة داخل البلاد .

سلبيات إنشاء المناطق الحرة :

صاحب إنشاء المناطق الحرة مجموعة من السلبيات والتى تتفاوت حدتها من دولة لأخرى وذلك حسب نظم مراقبة العمل والإجراءات التى تحكم عزل هذه المناطق والسلع المنتجة عن الاقتصاد القومى ومن أهم هذه السلبيات الآتى :

* احتمال تحول بعض المناطق من التصدير إلى الخارج الدولة إلى تهريب السلع إلى داخل الدولة بما يضر بالإنتاج المحلى المماثل ويضيع بعض الموارد على الدولة كالضرائب والجمارك.
* حرمان الصناعة الوطنية من الكوادر الفنية المدربة من خلال جذب هذه الكوادر للعمل داخل المناطق الحرة .
* تركيز الاستثمارات الأجنبية داخل هذه المناطق بسبب المزايا التى تمنحها مما يحرم الاقتصاد القومى من تدفق هذه الاستثمارات على الداخل .

المناطق الحرة فى مصر :

يرجع إنشاء المناطق الحرة فى مصر إلى عام ١٩٠٢ عند أبرمت الحكومة المصرية اتفاقاً مع شركة قناة السويس تم بمقتضاه إنشاء منطقة حرة ملحقة ببورسعيد لخدمة أغراض الشركة وتوسيع وصيانة الميناء وبمقتضى الاتفاق منحت الشركة إعفاءات جمركية لكافة البضائع الواردة إلى المنطقة وفى عام ١٩٥٢ صدر القانون رقم ٣٠٦ والذى نظم إقامة المناطق الحرة فى مصر ثم صدر فى عام ١٩٦٣ قانون الجمارك رقم ٦٦ مشتملا على جزء خاص بتنظيم المناطق الحرة ثم صدر القانون رقم ٥١ لسنة ١٩٦٦ لتنظيم المنطقة الحرة فى بورسعيد إلا أن تطبيقه توقف بسبب حرب ١٩٦٧ ومنذ بداية السبعينات سعت الحكومة المصرية لاجتذاب رأس المال الأجنبى والعربى وتشجيعه على الاستثمار داخل مصر حيث أصدرت

قانون الاستثمار رقم ٦٥ لسنة ١٩٧١ والمسمى بقانون استثمار رأس المال العربى والمناطق الحرة وقامت بإنشاء هيئة للاستثمار تتولى شئون الاستثمار فى مصر وقد سمح هذا القانون بإقامة نوعين من المناطق الحرة وهما المناطق الحرة العامة والمناطق الحرة الخاصة ، وفى عام ١٩٧٤ تم إصدار قانون جديد للاستثمار رقم ٤٣ فى شأن رأس المال والأجنبى والمناطق الحرة ، ثم تلته مجموعة من التعديلات والقوانين وكان الهدف الأساسى هو جذب مزيد من الاستثمارات الأجنبية حتى صدر قانون ضمانات وحوافز الاستثمار رقم ٨ لسنة ١٩٩٧ . وقد كان الهدف من إنشاء المناطق الحرة فى مصر هو زيادة الصادرات من خلال إنشاء صناعات قادرة على التصدير للخارج وجذب مزيد من الاستثمارات الأجنبية لمصر والعمل على جذب فنون إنتاجية وتكنولوجية حديثة ، بالإضافة إلى استيعاب المزيد من العمالة .

<u>أشكال المناطق الحرة فى مصر :</u>

يوجد فى مصر ثلاثة أشكال رئيسية وهى :

أ ـ المناطق الحرة العامة :

وهى منطقة تخضع لسيادة الدولة وتقع فى أغلب الأحيان على أحد منافذ الدولة البحرية أو البرية أو الجوية ويتم تحديدها بالأسوار لفصلها عن باقى إقليم الدولة وتضم المنطقة العامة مجموعة من المشروعات الاستثمارية التى تقام للاستفادة من حوافز ومزايا الاستثمار فى هذه المنطقة وتقوم الدولة بتوفير البنية الأساسية اللازمة لممارسة النشاط داخل هذه المنطقة ، ويوجد فى مصر سبع مناطق حرة عامة فى الإسكندرية (العامرية) والقاهرة (مدينة نصر) وبورسعيد والسويس والإسماعيلية ودمياط والمنطقة الإعلامية بمدينة ٦أكتوبر ، والمناطق الحرة العامة المصرية مناطق غير متخصصة باستثناء المنطقة الأخيرة حيث إن المنطقة الحرة الواحدة تضم عددا من مشروعات التخزين والمشروعات الصناعية والخدمية والتمويلية دون أن تقتصر على نشاط واحد وسيتم فيما بعد توضيح كل منطقة من هذه المناطق .

ب ـ المناطق الحرة الخاصة :

تقتصر على مشروع واحد فقط وذلك إذا كانت طبيعة المشروع تستلزم ذلك ، كأن يكون موقع المشروع مؤثرا بالنسبة الاقتصادياته (كقرب من مصادر المواد الخام) أو يكون الموقع يتفق مع طبيعة النشاط كمشروعات النقل البحرى أو صوامع الأسمنت ، أو أن يكون المشروع يسهم فى تنمية منطقة عمرانية جديدة طبقاً لخطة الدولة ، ويتمتع المشروع المقام بهذا النظام بنفس المزايا والحوافز والضمانات التى تتمع بها المشروعات المقامة فى المناطق العامة ، ويكون الإشراف

الإدارى عليها من أقرب منطقة حرة عامة ، ويمكن لأى مشروع أن يتحول للعمل بنظام المناطق الحرة الخاصة وذلك بشرط أن يكون المشروع قد بدأ نشاطه بالفعل وألا تقل صادراته عن ٥٠٪ من إنتاجه ، ويوجد فى مصر نحو ١٦٤ مشروعاً يعمل بنظام المناطق الحرة الخاصة .

وينظم قانون ضمانات وحوافز الاستثمار رقم ٨ لسنة ١٩٩٧ عمل كل من المناطق الحرة العامة والخاصة ، ومن أهم الامتيازات التى وفرها القانون إعفاء المشروعات من الضرائب الجمركية والضريبة العامة على المبيعات وغيرها من الرسوم حيث لا تخضع هذه المشروعات إلا لرسم سنوى فى حدود ١٪ من قيمة السلع الدخلة للمنطقة أو الخارج منها لحساب المشروع وفى حالة المشروعات الخدمية يصل هذا الرسم إلى ٣٪ من القيمة المضافة التى يحققها المشروع ، ويسمح للمشروعات العاملة بتحويل أرباحها أو إعادة خروج رأس المال الأصلى للمشروع دون قيود .

ج - المناطق الاقتصادية ذات الطبيعية الخاصة .

تقام هذه المناطق بهدف جذب الاستثمارات الأجنبية والمحلية وتحقيق زيادة فى الصادرات وذلك من خلال إقامة مشروعات زراعية وصناعة وخدمية ويجوز أن يلحق بهذه المنطقة ميناء خاص سواء كان بحرياً أو جوياً أو جافاً ويتم توحيد جهات التعامل للمستثمرين فى جهة واحدة ، وتوفير المرافق والخدمات وتخفيض الضرائب المفروضة على الدخول والشركات وينظم هذه المناطق فى مصر القانون رقم ٨٣ لسنة ٢٠٠٢ .

ومن أهم المزايا والإعفاءات والضمانات التى يوفرها هذا القانون للمناطق الاقتصادية ذات الطبيعة الخاصة ، إعفاء جميع المشروعات العاملة داخل هذه المناطق من جميع الضرائب والرسوم ، ولا تسرى على هذه المناطق أحكام قوانين ضرائب المبيعات والدمغة ورسوم تنمية موارد الدولة كما لا يسرى عليها أى نوع آخر من الرسوم أو الضرائب المباشرة أو غير المباشرة ، كذلك تعفى من الضرائب الجمركية ومن ضريبة المبيعات ومن جميع أنواع الضرائب والرسوم الأخرى على المعدات والآلات والأجهزة والمواد الخام وقطع الغيار وأية مواد أو مكونات تستوردها الشركات العاملة داخل هذه المناطق وتعفى السيارات والمركبات بكافة أنواعها من الضرائب والرسوم متى كانت مخصصة لنشاط إنتاجى سلعى أو خدمى وذلك وفقاً للمعايير التى يصدر بها قرار إلغاء أو ايقاف تراخيص الانتفاع بالعقارات الصادرة للشركات والمنشآت والفروع داخل المنطقة فى حالة مخالفة الشروط ، ويوجد فى مصر منطقة اقتصادية خاصة فى شمال غرب خليج السويس

وذلك بالقرب من ميناء العين السخنة والذى تم إنشاؤه لخدمة هذه المنطقة .

تقييم أداء المناطق الحرة فى مصر :

استهدفت الدولة من إقامة المناطق الحرة زيادة الصادرات وإحداث أثر إيجابى على ميزان المدفوعات وجذب رؤوس الأموال واستقدام تكنولوجيا متطورة وتوفير فرص عمل وتوضح ذلك فيما يلى :-

- شهد صافى معاملات المناطق الحرة مع العالم الخارجى عجزا مستمرا إلا أنه حدث تحسن خلال عامى ٢٠٠٠/٢٠٠١ و ٢٠٠٢/٢٠٠٣، حيث بلغت الصادرات خلال هذين العامين على التوالى ١١١٤,٩ مليون دولا و ١٣٧٤ مليون دولا بينما كانت الوارادات خلال ذات الفترة ١٦٢١,١ مليون دولار و١٦٥٢,١ مليون دولار ، وانخفض العجز من ٥٠٦,٢ مليون دولار إلى ٢٧٨,١ مليون دولار .

- استهدفت المناطق الحرة جذب رؤوس الأموال الأجنبية ولكنها لم تستطع جذب قدر كاف من رؤوس الأموال العربية والأجنبية ويرجع ذلك إلى انخفاض جاذبية هذه المناطق للاستثمارات الأجنبية والعربية بسبب تزايد أعداد المناطق الحرة على مستوى العالم (فعلى سبيل المثال بلغت أعداد المناطق الحرة المخصصة للتصدير على مستوى العالم فى عام ٢٠٠٢ نحو ٣٠٠٠ منطقة) وتزايد حدة المنافسة بينها لاجتذاب الاستثمارات العالمية ، وقد انخفض نصيب رؤوس الأموال العربية من إجمالى رؤوس الأموال العربية من إجمالى رؤوس أموال المشروعات المقامة فى المناطق الحرة من ٣٩٪ حتى ١٩٨٥/٦/٣٠ إلى ١٢٪ حتى ٢٠٠٣/٦/٣٠ وانخفض نصيب رؤوس الأموال الأجنبية خلال نفس الفترة من ٢٤٪ إلى ١٤٪ وبالتالى ارتفع نصيب رؤوس الأموال المصرية من ٣٧٪ إلى ٧٤٪ .

- اجتذاب تكنولوجيا حديثة ومتقدمة ويتحقق ذلك بتزايد عدد المشروعات الصناعية التى تعمل على استقدام تكنولوجيا متقدمة وتقدم منتجات عالية التخصص ، لكن نلاحظ أن ٣٤٪ فقط من المشروعات الصناعية تعمل فى مجال الصناعات الهندسية وهى التى تتمتع بقدر كبير من التكنولوجيا المتقدمة ، أما باقى المشروعات تعمل فى مجال الغزل والنسيج والأغذية والكيماويات وهى مجالات لا تحتاج إلى فنون إنتاجية متقدمة أو إلى مهارات خاصة وبالتالى فرص استخدام المشروعات الصناعية المقامة داخل هذه المناطق للتكنولوجيا المتقدمة تبدو ضعيفة.

- استهدف المناطق الحرة استيعاب مزيد من العمالة وتوفير فرص عمل دائمة ، ولكن تراجعت فرص العمل التى وفرتها المناطق الحرة من ١٠٢,٧ ألف فرصة عمل فى

٢٠٠٠/٦/٣٠ إلى ٩٣,٥ ألف فرصة عمل فى ٢٠٠٣/٦/٣٠ ويرجع هذا إلى انخفاض أعداد المشروعات المقامة داخل المناطق الحرة من ٨٥٥ مشروعاً فى ٢٠٠٠/٦/٣٠ إلى ٧٤٧ مشروعا فى ٢٠٠٣/٦/٣٠ .

ويلاحظ أن العمالة بهذه المناطق لا تخضع لقوانين العمل المصرية ومن ثم فإنها لا تتمتع بالضمانات والمزايا التى تتيحها هذه القوانين .

وفى النهاية نوضح أنه حتى تحقق المناطق الحرة أهدافها فلا بد من :

* التفرقة فى منح الحوافز والمزايا للمشروعات التى تقوم باستخدام تكنولوجيا متقدمة والتى تقوم بتصدير أكثر من ٥٠٪ إنتاجها للأسواق الخارجية مقارنة بالمشروعات الأخرى خاصة التخزينية .
* عدم منح موافقة لأى مشروعات جديدة بنظام المناطق الحرة إلا المشروعات التى لديها مقدرة على التصدير للخارج .
* مراعاة أن تكون المناطق الحرة التى سيتم إنشاؤها متخصصة فى الأنشطة الصناعية .
* دراسة التجارب الناجحة لبعض الدول مثل التجربة الكورية والتجربية الصينية فى مجال المناطق الحرة وذلك للاستفادة منها .

المناطق الحرة فى مصر وأماكنها:

١ - المنطقة الحرة العامة بالاسكندرية .

٢ - المنطقة الحرة العامة بمدينة نصر .

٣ - المنطقة الحرة العامة ببورسعيد .

٤ - المنطقة الحرة العامة بالسويس .

٥ - المنطقة الحرة بالإسماعيلية .

٦ - المنطقة الحرة العامة بدمياط .

٧ - المنطقة الحرة العامة الإعلامية بمدينة السادس من أكتوبر .

٨ - المنطقة الحرة العامة بمنطقة قنا بمدينة قفط .

٩ - المنطقة الحرة العامة بشبين الكوم .

١٠ - المنطقة الحرة العامة بميناء شرق بورسعيد

القسم الثانى

المعاملة الضريبية لمشروعات المناطق الحرة بالنسبة لضريبة الدخل ومشاكلها .

الفصل الأول

المعاملة الضريبية للمشروعات العاملة فى المناطق الحرة فى ظل القانون رقم ٨ لسنة ١٩٩٧ (الضرائب والرسوم)

مقدمة :

سيحاول الباحث فى هذا البحث الإجابة على سؤالين :

السؤال الأول :

لماذا اختار الباحث المناطق الحرة ؟ وماهى المشكلة التى استدعت إجراء هذه الدراسة بالنسبة للمناطق الحرة ؟

السؤال الثانى :

لماذا اختار المشروع الضريبى

المناطق الحرة لمخاطبتها بالإعفاء الكامل من الضرائب والرسوم؟

وللإجابة على السؤال **الأول** فإن الباحث سيتعرض لطبيعة المناطق الحرة ثم ما تميزت به من سمات أو صفات ثم ماترتب على ذلك من مشاكل فى التطبيق . المناطق الحرة حسب الأصل هى مناطق تدخل فى نطاق السيطرة السياسية والإقليمية للدولة ولكنها خارج نطاق السيطرة الضريبية والجمركية . ومن ثم فهى تخضع للنطاق المكانى سواء فى نشاطها أو معاملتها أو طبيعتها وسوف يتناول الباحث هذا الموضوع من خلال درأسة النطاق المكانى .

نظرية النطاق المكانى للاستثمار المناطق الحرة تستمد نظرية النطاق المكانى فى المناطق الحرة سندها ومبادئها من طبيعة المناطق الحرة والأغراض التى أنشئت من أجلها والتى تناولها الباحث تفصيلاً عندما تناول المناطق الحرة ، كما تستمد هذه النظرية سندها من نصوص التشريعات التى تنظم الاستثمار فى المناطق الحرة ، وطبقاً لذلك فإن مزاولة مشروعات الاستثمار لنشاطها خارج المناطق الحرة يفقدها سندها فى الحصول على الاعفاءات والحوافز والتيسيرات الضريبية وغير الضريبية الواردة فى هذا القانون .

ومما سبق يتضح الاتى :

١ - إن الإعفاءات المقررة للمشروعات المقامة بالمناطق الحرة مرتبطة بالنطاق المكانى لموقع وحدود المناطق الحرة .

٢ - إن الإعفاءات المقررة للمشروعات المقامة بالمناطق الحرة مرتبطة بالنطاق المكانى والزمانى بالغرض والتراخيص المنوحة لها والفترة الزمنية لسريان هذه التراخيص والأغراض الممنوحة من أجلها .

٣ - إن الإعفاء مصدره نص تشريعى يحدد نطاق هذا الإعفاء وحدوده ، وعلى ذلك أن إذا ماتبين خروج مشروعات الاستثمار عن النطاق المكانى أنسحب عنها الإعفاءات والمزايا والتيسيرات الضريبية وغير الضريبية . وقد تعاقبت قوانين الاستثمار المتتالية وتضمنت جميعها النص على إعفاء المشروعات العاملة فى المناطق الحرة من كافة الضرائب والرسوم. ولكن كان هذا مرتبطاً كما تقد م من نظرية النطاق المكانى أى أن هذا الإعفاء قاصر على ما تزاوله هذه المشروعات من أنشطة مرخص بها رددته المواد (٤٦) من القانون رقم (٤٣) لسنة ١٩٧٤ والمادة (٣٧) من القانون رقم (٢٣٠) لسنة ١٩٨٩ والمادة (٣٥) من القانون رقم (٨) لسنة ١٩٩٧ وهذا الأمر لم تتداركه المشروعات العاملة فى هذه النطاق فخرجت عنه بشكلين (١٤) .

أ) مخالفة التراخيص

الممنوحة لها . وبالتالى خرجت عن مظلة الإعفاء الواردة فى هذا القانون

ب) إمتداد نشاطها إلى خارج النطاق المكانى وبالتالى زال عنها سبب التمتع بالإعفاء (١٥).

وسيحاول الباحث الإجابة على السؤال الثانى المتعلق باختيار الباحث لموضوع المناطق الحرة ومناقشة منهج المشرع فى استثناء بالإعفاء الكامل من الضرائب والرسوم.

وفى ضوء ما انتهينا إليه من إجابة **السؤال الأول** فإن المناطق الحرة تعتبر خارج سيادة الإقليم من الناحية الجمركية والضريبية حسب الأصل ومن ثم طبيعتها تتطلب أن تكون أيضا خارج نطاق الإقليم وخارج سياج وقاعدة الإقليمية فى معاملتها الضريبية وهذا يتطلب تحريرها من الخضوع للضرائب والرسوم حتى تستطيع أن تكون على نفس مستوى المنافسة لباقى المناطق الحرة العالمية وبالتإلى تستطيع هذه المناطق أن تقوم بدور فعال فى تنمية حصة الدولة أو المنطقة فى الصادرات العالمية فبحسب الأصل المناطق الحرة تنشأ عالمياً لتكون نقطاً للتجارة الدولية . حيث إن هذه الأماكن وهذه المناطق هدفها التصدير إلى العالم الخارجى ومن ثم فإن إعفائها من الضرائب والرسوم حتمية لنجاح نشاطها وأداة فعالة فى قدرتها على تحقيق هدفها والاضطلاع بدورها .

المبحث الأول: النصوص الوارده فى القانون رقم (٨) لسنة ١٩٩٧ بشأن المعاملة الضريبية للمشروعات العاملة فى المناطق الحرة

مادة ٣١ : يختص مجلس إدارة المنطقة الحرة العامة بالموافقة على إقامة المشروعات ويصدر بالترخيص للمشروع بمزاولة النشاط قرار من رئيس مجلس إدارة المنطقة . ويجب أن يتضمن الترخيص بيانا بالأغراض التى منح من أجلها ومدة سريانه ومقدار الضمان المالى الذى يؤديه المرخص له، ولا يجوز النزول عن الترخيص كليا أو جزئيا الا بموافقة الجهة التى أصدرته ، ويكون رفض منح الترخيص أو عدم الموافقة على النزول عنه بقرار مسبب ويجوز لصاحب الشأن أن يتظلم منه إلى الجهة الادارية المختصة طبقا للقواعد والاجراءات التى تبينها اللائحة التنفيذية لهذا القانون . ولا يتمتع المرخص له بالإعفاءات أو المزايا المنصوص عليها فى هذا القانون الا فى حدود الأغراض المبينة فى الترخيص .

مادة ٣٢ : مع مراعاة الأحكام التى تقررها واللوائح بشأن منع تداول بعض البضائع أو المواد ، لا تخضع البضائع التى تصدرها مشروعات المنطقة الحرة إلى خارج البلاد أو تستوردها لمزاولة نشاطها للقواعد الخاصة بالاستيراد والتصدير ولا

للإجراءات الجمركية الخاصة بالصادرات والواردات ، كما لا تخضع للضرائب الجمركية والضريبة العامة على المبيعات وغيرها من الضرائب والرسوم . وتعفى من الضرائب الجمركية والضريبة العامة على المبيعات وغيرها من الضرائب والرسوم جميع الأدوات والمهمات والآلات ووسائل النقل الضرورية اللازمة لمزاولة النشاط المرخص به للمشروعات داخل المناطق الحرة عدا سيارة الركوب . وتحدد اللائحة التنفيذية لهذا القانون إجراءات نقل البضائع وتأمينها من بدء تفريغها حتى وصولها إلى المناطق الحرة وبالعكس . وللجهة الإدارية المختصة السماح بإدخال البضائع والمواد والأجزاء والخامات المحلية والأجنبية المملوكة للمشروع أو للغير من داخل البلاد إلى المنطقة الحرة بصفة مؤقتة لإصلاحها أو لإجراء عمليات صناعية وإعادتها لداخل البلاد دون خضوعها لقواعد الاستيراد المطبقة ، ذلك النحو على الذى تبينه اللائحة التنفيذية لهذا القانون . ويتم تحصيل الضريبة الجمركية على قيمة الاصلاح وفقاً لأحكام القوانين الجمركية . ويطبق حكم المادة ٣٢ من هذا القانون فى شأن العلميات الصناعية .

<u>مادة ٣٥ :</u> لا تخضع المشروعات التى تقام فى المناطق الحرة والأرباح التى توزعها لأحكام قوانين الضرائب والرسوم السارية فى مصر .

ومع ذلك تخضع هذه المشروعات لرسم سنوى مقداره ١٪ (واحد فى المائة) من قيمة السلع عند الدخول بالنسبة لمشروعات التخزين ومن قيمة السلع عند الخروج بالنسبة لمشروعات التصنيع والتجميع . وتعفى من هذا الرسم تجارة البضائع العابرة (ترانزيت) المحددة الوجهة . وتخضع المشروعات التى لا يقتضى نشاطها الرئيسى إدخال أو إخراج سلع الرسم سنوى مقداره ١٪ (واحد فى المائة) من إجمالى الإيرادات التى تحققها وذلك من واقع الحسابات المعتمدة من أحد المحاسبين القانونين . وفى جميع الأحوال تلتزم المشروعات بأداء مقابل الخدمات الذى تحدده اللائحة التنفيذية لهذا القانون . وطبقاً للنصوص المتقدمة تعفى المناطق الحرة من :

أ) الضرائب الجمركية والضريبة العامة على المبيعات بالنسبة لمستلزمات نشاطها . .

ب) تعفى من ضريبة الدمغة ومن رسوم التوثيق والشهر ولا تخصع للضرائب الجمركية والضريبة العامة على المبيعات عن صادراتها وكذلك لا تخضع لقوانين الضرائب والرسوم السارية فى مصر فى حدود النطاق المكانى والنشاط المرخص لها به .

المبحث الثانى

المشاكل التى ثارت بشأن التمتع بالإعفاءات المقررة فى القانون رقم ٨ لسنة ١٩٩٧ وتتلخص هذه المشاكل فيما يلى (١٦):

أ - انتقال المشروع من المنطقة الحرة إلى داخل البلاد وفى هذه الحالة يستكمل المدد المقررة للإعفاء الوارده لهذا المشروع .

ب - إذا انتقل المشروع من خارج المنطقة الحرة إلى داخل فأنه يسرى عليه الأحكام المنظمة للمناطق الحرة .

ج - تأجير الآلات والمعدات من المناطق الحرة للعمل داخل البلاد وقد درجت المصلحة على إخضاع هذا النشاط فى ظل الترخيص الممنوح لهذه الشركات للقيام بهذا النشاط الا أن المصلحة تراجعت عن ذلك بالتعليمات رقم ٤ لسنة ١٩٩٦ طالماً أن الترخيص صادر للمشروع بذلك .

د - بيع البضائع المصنعة فى المناطق الحرة وكذلك مبيعات هذه المشروعات للضريبة على الدخل . وقد استقر الأمر على خضوعها فى ظل حكم محكمة النقض الامر الذى أقر هذا الخضوع فى ضوء النطاق المكانى لأعفاء مشروعات المناطق الحرة .

هـ - خضوع الارباح الرأسمالية للضريبة (١٧) ، وهى محل خلاف حالياً حيث أعتبرت مصلحة الضرائب فى تعليماتها التفسيرية رقم ١ لسنة ١٩٩٥ أن هذا النشاط يخرج عن نطاق الاستثمار والغرض الذى أقيم المشروع من أجله ويرى الباحث أن هذا الرأى جانبه الصواب لأن هذا ليس نشاطا مستقلا عن الاستثمار وإنما جزء من متطلبات التحديث والتطوير باستبدال الأصول بأصول أحدث .

و - التشغيل لحساب الغير ، ونرى أن التشغيل لحساب الغير أذا تم بناء على ترخيص من الهيئة العامة للاستثمار فلا مجال للخضوع احتراماً للإعفاء المقرر لهذه المشروعات فى ضوء التراخيص الممنوحة لها أما إذا لم يرخص للمشروع بذلك خضع للضرائب على الدخل (١٨) . وقد انتهت إحدى الدراسات التى أعدتها وزارة التجارة أن ٥٠ ٪ من صادرات المناطق الحرة . دخلت السوق المحلى حيث بلغت الصادرات خلال الشهور الأربعة الأولى من عام ٢٠٠٢ ٧٢١ مليون دولار منها ٣٥٣ مليون دولار تسريت للسوق المحلى (١٩).

المبحث الثالث

مدى إعفاء العقارات والواقعة ضمن مشروعات المناطق الحرة لضريبة العقارات المبنية ومدى خضوع هذه المشروعات لضريبة الدمغة .

أولاً: مدى إعفاء عقارات مشروعات المناطق الحرة من الضرائب العقارية لعل

موضوع مدى تمتع العقارات المملوكه للمشروعات بالمناطق الحره بالإعفاء من ضريبة العقارات المبنية قد شهد جدلاً وأسفر عن اتجاهين :

١ ـ الاتجاه الأول (٢٠) :

ويرى هذا الاتجاه عدم تمتع المشروعات المقامة فى المناطق الحرة بالإعفاء من ضريبة العقارات المبنية المقررة بالقانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ ويرى هذا الاتجاه أن نص المادة ٣٥ من القانون رقم ٨ لسنة ١٩٩٧ ومن قبلها المادة ١٦، ٤٣ من القانون رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٤ المعدل والمواد ١١، ١٢، ٣٧ من القانون رقم ٢٣٠ لسنة ١٩٨٩ لا تسمح لهذه المشروعات بالإعفاء من الضرائب العقارية .

٢ ـ الاتجاة الثانى (٢١) :

ومفاد هذا الرأى تمتع المشروعات المقامة بنظام المناطق الحرة بالإعفاء من ضريبة العقارات المبنية بالنسبة للعقارات الداخلة فى ممتلكات هذه المشروعات المقرره بالقانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ . ويستند هذا الرأى إلى تمتع المشروعات المقامة بنظام المناطق الحرة بالإعفاء من كافة الضرائب النوعية بما فيها الضريبة على العقارات المبنية واستمرار هذا الإعفاء طوال حياة المشروع طبقاً لنص المادة ٣٥ من القانون رقم ٨ لسنة ١٩٩٧ والتى تضمنت عدم خضوع المشروعات والأرباح التى توزعها لأحكام قوانين الضرائب والرسوم السارية .

<u>**ثانيا**</u> : مدى خضوع المشروعات القائمة فى المناطق الحرة لضريبة الدمغة (٢٢)

تنص المادة ٤٦ من القانون رقم ٨ لسنة ١٩٩٧ على أنه " مادة ٤٦ ـ يسرى على الاستثمار فى المناطق الحرة أحكام المواد (٨،٩،١٠،١١،٢٠) من هذا القانون " . وبمقتضى هذه المادة يسرى على المناطق الحرة بعض المزايا والإعفاءات الواردة فى المواد السابقة ومنها المادة ٢٠ المتعلقة بضريبة الدمغة ونصها . " تعفى من ضريبة الدمغة ومن رسوم التوثيق والشهر وعقود تأسيس الشركات والمنشآت وعقود القرض والرهن المرتبطة بأعمالها ، وذلك لمدة ثلاث سنوات من تاريخ القيد فى السجل التجارى" . كما تعفى من الضريبة والرسوم المشار إليها عقود وتسجيل الأراضى اللازمة لإقامة الشركات والمنشآت. "وإزاء شكوى المستثمرين من قصر المدة المحددة فى المادة ٢٠ سالفة الذكر والتى تسرى على المناطق الحرة طبقاً للمادة ٤٦ سالفة الذكر فقد تم تعديل المادة بحيث تصبح مدة الإعفاء خمس سنوات بدلا من ثلاثة طبقا لأحكام القانون رقم ١٣ لسنة ٢٠٠٢ (٢٣) ونصها " تعفى من ضريبة الدفعة ومن رسوم التوثيق والشهر عقود تأسيس الشركات والمنشآت وعقود القرض والرهن المرتبطة بأعمالها وذلك لمدة خمس سنوات من تاريخ قيدها فى

السجل التجارى ولو كان سابقاً على العمل بهذا القانون كما تعفى من الضريبة والرسوم المشار إليها عقود وتسجيل الأراضى اللازمة لإقامة الشركات والمنشآت . وهذا النص حتى بعد تعديله سوف يثير العديد من المشاكل فى التطبيق العملى ، لأنه يتعارض مع نص المادة ٣٥ من قانون ضمانات وحوافز الاستثمار التى جعلت الإعفاء مطلقاً بدون أجل زمنى للضرائب والرسوم ، أما نص المادة ٢٠ التى أشارت المادة ٤٦ من هذا القانون إلى سريانه على مشروعات المناطق الحرة فإنه يتضمن أجلا زمنياً وارداً فى هذه المادة . ولذلك يقترح الباحث إلغاء الإحالة الواردة فى المادة ٤٦ من قانون ضمانات وحوافز الاستثمار إلى المادة ٢٠ لإلغاء التعارض القائم بينها وبين المادة ٣٥ لتصبح المادة ٣٥ وحدها واقعة التطبيق ويكون الإعفاء من ضريبة الدمغة دون أجل زمنى شأنه كباقى الضرائب والرسوم الأخرى .

المبحث الرابع

الرسوم المقررة فى المناطق الحرة مقابل الخدمات المقدمة لهذه المشروعات .

تنص المادة رقم (٣٥) من القانون رقم ٨ لسنة ١٩٩٧ على أنه :

" لا تخضع المشروعات التى تقام فى المناطق الحرة والأرباح التى توزعها لأحكام قوانين الضرائب والرسوم السارية فى مصر . ومع ذلك تخضع هذه المشروعات لرسم سنوى مقداره ١٪ (واحد فى المائة) من قيمة السلع عند الدخول بالنسبة لمشروعات التخزين من قيمة السلع عند الخروج بالنسبة لمشروعات التصنيع والتجميع وتعفى من هذا الرسم تجارة البضائع العابرة (ترانزيت) المحددة الوجهة . وتخضع المشروعات التى لا يقتضى نشاطها الرئيسى إدخال أو إخراج سلع الرسم سنوى مقداره ١٪ (واحد فى المائة من إجمالى الايرادات التى تحققها وذلك من واقع الحسابات المعتمدة من أحد المحاسبين القانونيين وفى جميع الأحوال تلتزم المشروعات بأداء مقابل الخدمات الذى تحدث اللائحة التنفيذية لهذا القانون . كما تناولت اللائحة التنفيذية للقانون رقم ٨ لسنة ١٩٩٧ الرسم السنوى المنصوص عليه فى المادة ٣٥ من القانون السابق من المادة ٢٨ من هذه اللائحة ونصها .

مادة ٢٨ : يحصل الرسم السنوى المنصوص عليه فى الفقرة الثانية من المادة ٣٥ من قانون ضمانات وحوافز الاستثمار عند دخول السلع الواردة برسم المنطقة الحرة لحساب مشروعات التخزين على أساس قيمتها تسليم مينا الوصول (سيف) . وبالنسبة لمشروعات التصنيع أو التجميع تكون قيمة السلع التى يحصل على أساسها

الرسم عند خروجها من المنطقة هى قيمة تكلفة ما استحدث فيها من تصنيع أو أجرى من تجميع . وقد أوضحت الفقرة الثانية من المادة السابقة أن نية المشرع قد اتجهت إلى المعاملة التفضيلية لمشروعات التصنيع والتجميع بأن جعلت الرسم يقتصر على ما استحدث من تصنيع أو أجرى عليها من تجميع وذلك لتشجيع نشاطى التصنيع والتجميع فى المناطق الحرة لما لهما من قيمة مضافة عالية ومرتفعة بالمقارنة بمشروعات التخزين. وحسناً فعل المشرع فى اللائحة التنفيذية بأن قدم حافزاً لهذه المشروعات لكى تتحول إلى النشاطين المذكورين بعد أن تبين من تجربة المناطق الحرة فى ظل القانون السابق السلبيات التى تحيط بنشاط التخزين . وهذا الرسم تم النص عليه منذ صدور أول قانون للاستثمار رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٤ المعدل حتى قانون ضمانات وحوافز الاستثمار الحالى والرسم السابق الاشارة إليه بفرض على قيمة السلع وليس على صافى الأرباح ونظراً لضخامة معاملات المناطق الحرة فأن هامش الربح يكون فيها قليلاً مما يجعل هذا الرسم بالإضافة إلى قيمة الخدمات المنصوص عليها فى المادة ٣٥ سالفة الذكر تمثل من ٣٠-٤٠٪ من قيمة صافى الأرباح لهذه المشروعات (٢٤) فهناك علاقة عكسية بين نسبة مجمل ربح النشاط وقيمة هذه الرسوم والخدمات أدت إلى زيادة قيمة مجموع الرسم وقيمة الخدمات إلى صافى الربح بالتالى ومن ثم يجب إعادة النظر فى هذا النص لتشجيع المناطق الحرة وتخفيضه إلى النصف . لأن هذا الرسم أصبح فى بعض الأحوال أكبر من قيمة الضرائب التى خضع لها المشروع لوكان لا يتمتع بأى إعفاء وخاصة فى ظل اتجاه الدولة لتشجيع التصدير وإقامة المناطق الحرة واتجاهها إلى خفض مقابل الانتفاع الذى تؤديه هذه المشروعات إلى النصف .

هوامش مراجع البحث :

(١) سمير سعد مرقس - نظرية النطاق المكانى للاستثمار فى المناطق الحرة - مجلة مستشارك الضريبى - العدد الثالث - ابريل / مايو ١٩٩٣ ص ٢٠/٢٤ .

(٢) سمير سعد مرقس - نظرية النطاق المكانى - مرجع سابق .

(٣) يرجع تفصيلا إلى الاستاذ سمير سعد مرقس - المعاملة الضريبية للمناطق الحرة بالنسبة لضرائب الدخل - مجلة مستشارك الضريبى - العدد الثالث ابريل / مايو ١٩٩٣ - من ٧٠/٧٣ .

- سمير سعد مرقس مدى خضوع مبيعات الشركات بالمناطق الحرة داخل البلاد للضريبة على الدخل - مجلة مستشارك الضريبى - العدد الرابع - سبتمبر / أكتوبر ١٩٩٣ - ص ٢٨ / ٣٠ .

- سمير سعد مرقس ـ مدى خضوع نشاط التشغيل لحساب الغير للضريبة على الدخل ـ مجلة مستشارك الضريبى ـ العدد الرابع ـ سبتمبر / أكتوبر ١٩٩٣ ص ٢٧ .

- سمير سعد مرقس ـ المعاملة الضريبية للمشروعات العاملة فى المناطق الحرة ـ المؤتمر الضريبى الثامن وموضوعه دور النظام الضريبى فى تشجيع الاستثمار وزيادة فرص العمل- كلية التجارة عين شمس بالاشتراك مع الجمعية المصرية للمالية والضرائب ٢٣-٢٤مارس ٩٦

- سمير سعد مرقس ـ المعاملة الضريبية للمشروعات العاملة فى المناطق الحرة ـ مجلة إدارة الأعمال الأعداد ٧٣ ، ٧٤ يونيو / سبتمبر ١٩٩٦ .

(٣) الأستاذ / حمدى هيبة والأستاذ شريف الكيلانى ـ قانون ضمانات وحوافز الاستثمار رقم ٨ لسنة ١٩٩٧ بين التشريع والتطبيق ـ مارس ١٩٩٨ . ص ١١٥ .

(٤) سمير سعد مرقس ـ مدى خضوع الأرباح الرأسمالية التى تحققها المنشآت والشركات الخاضعة لأحكام القانون رقم ٨ لسنة ١٩٩٧ أثناء فترة الإعفاء ـ ندوة أثر تطبيق قانون مهارات ضمانات وحوافز الاستثمار على الاستثمار فى مصر- أقامتها أكاديمية السادات للعلوم الإدارية بطنطا ٢١ يوليو ١٩٩٨ ص ١٩٩ / ١٢٨

(٥) يرجع تفصيلا فى هذا الموضوع إلى :

- سمير سعد مرقس - مشاكل المعاملة الضريبية للمناطق الحرة فى ظل قانون ضمانات وحوافز الاستثمارات ـ مجلة المال والتجارة ـ العدد ٣٥١ يوليو ١٩٩٨ ص ١٤، ٢٠

- سمير سعد مرقس ـ مدى سلامة التراخيص بتخزين وتأجير المعدات داخل البلاد ونشاط تأجير المعدات ـ مجلة المال والتجارة العدد ٣٥٢- أغسطس ١٩٩٨ ص ٩-١٥ .

- سمير سعد مرقس ـ المعاملة الضريبية للمناطق الحرة بالنسبة لضرائب الدخل ـ مجلة المال والتجارة العدد ٣٥٠ يونية ١٩٩٨ ص ١٢ ـ ١٨

(٦) وزارة التجارة الخارجية ـ تقرير عن صادرات المناطق الحرة عن الفترة من ٢٠٠٢/١/١ حتى ٢٠٠٢/٤/٣٠ ـ يونيو ٢٠٠٢ .

(٧) فتوى إدارة الفتوى العامة بالإسكندرية رقم ٥٦/١/٤ بتاريخ ١٩٨٤/١/٣- وفتوى إدارة الفتوى للمصالح العامة بالاسكندرية رقم ٦٤/١/٤ بتاريخ ١٩٨٤/٨/٢٨ .

(٨) فتوى الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بمجلس الدولة بتاريخ ١٩٨٥/٥/٢١ ملف رقم ٣٠٣/٢/٣٧ .

(٩) سمير سعد مرقس ـ بحوث فى ضريبة الدمغة ـ عالم الكتب ١٩٩٥ ـ القسم الثانى ـ ص ٢٧١ ، ٢٧٢ .

(١٠) نشر فى الجريدة الرسمية العدد ١٩ مكرر (أ) فى ٢٠٠٢/٥/١٤ .

(١١) يرجع تفصيلا فى هذا

الموضوع :

- سمير سعد مرقس - المعاملة الضريبية للمشروعات الاستثمارية مرجع سابق ص ٣١٤ .

- سمير سعد مرقس - المعاملة الضريبية للمشروعات الاستثمارية فى مصر(دراسة تحليلية انتقادية مقارنة) - مرجع سابق ٧٠ .

- سمير سعد مرقص - الإعفاءات الضريبية للمناطق الحرة ودورها فى جذب الاستثمار - دراسة مقارنة - مرجع سابق ص ٣٧١ ، ٤٠٣

القسم الثالث

" المعاملة الضريبية للمناطق الحرة فى ظل القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ "

ثار خلاف فى ظل القانون رقم ٨ لسنة ١٩٩٧ بشأن مدى خضوع المشروعات العاملة فى المناطق الحرة للخصم والإضافة والتحصيل تحت حساب الضريبة سواء بصفتها جهات التزام أو باعتبارها ممولاً خاضعاً للضريبة ، كما ثار نفس الخلاف حول مدى خضوع العاملين بالمناطق الحرة للضريبة على المرتبات وما فى حكمها ، وكذلك مدى التزام هذه المشروعات بتقديم الإقرار الضريبى السنوى .

وتنازعت هذه المشاكل عدة آراء على النحو التالى :

الرأى الأول (١): ويرى أصحاب هذا الرأى فى ظل صريح المادة (٣٥) فى القانون رقم ٨ لسنة ١٩٩٧ بإصدار قانون ضمانات وحوافز الاستثمار التى تنص على أن لا تخضع المشروعات التى تقام فى المناطق الحرة ، والأرباح التى توزعها لأحكام قوانين الضرائب والرسوم السارية فى مصر ... " .

ومن ثم فإن هذه المشروعات لا تسرى بشأنها الالتزامات المنصوص عليها فى قوانين الضرائب ومن أهمها :

- الالتزام بتقديم الإقرار الضريبى - الالتزام بخصم ضريبة القيم المملوكه على القروض ومكافآت أعضاء مجلس الادارة .

- الالتزام بخصم ضريبة المرتبات وما فى حكمها من العاملين .

- الالتزام بالخصم والإضافة والتحصيل تحت حساب الضريبة باعتبار أن هذه الالتزامات تقررت فى قانون الضرائب على الدخل التى هى بمنأى .

الرأى الثانى : ويرى أصحاب هذا الرأى خضوع المشروعات العاملة فى المناطق الحرة لأحكام الخصم والإضافة والتحصيل تحت حساب الضريبة وكذلك التزامها بتقديم الإقرارات الضريبية ، كما يخضع العاملون بها للضريبة الموحدة على المرتبات وما فى حكمها استناداً إلى :

أ - أن الحكمة فى المعاملة الواردة فى المادة ٣٥ هو تشجيع الصادرات وتحرير المشروعات فى القيود

الضريبية ، وتستهدف هذه المادة المشروعات وليس العاملين بها ومن ثم لا تمتد هذه المعاملة إلى العاملين بهذه المشروعات خلافاً لما اتجهت إليه رغبة المشرع ، كما وإن الاستثناء الوارد فى المادة ٣٥ يسرى على المشرع ولا يمتد للمتعاملين معه لأنهم غير مخاطبين بالمادة٣٥ .

ب ـ أن عدم إخضاع العاملين بهذه المشروعات للضريبية بالإضافة إلى عدم وجود نص يؤازره يخل بمبدأ المساواه بين الممولين وإخلالاً بالمادة ٤ فى الدستور .

ج ـ أنه لا مبرر عملاً لهذا الإعفاء خاصة مع وجود تفاوت كبير بين مرتبات هؤلاء العاملين وأمثالهم فى نفس الوظائف داخل البلاد مما يوسع الهوة فى المعاملة .

د ـ عدم وجود نص صريح لإعفاء مرتبات العاملين بهذه المشروعات ولو كانت إدارة المشرع قد اتجهت إلى ذلك لما أعوزه النص وجاء بالصيغة التالية :" لا تخضع المشروعات التى تقام فى المناطق الحرة ، والأرباح التى يتم توزيعها ، والعاملين بها لأحكام قوانين الضرائب السارية فى مصر، كما جاء فى معاملة المناطق الاقتصادية الخاصة .

ولما كانت المادة ١١٩ فى الدستور تقضى بأنه لا ضريبة إلا بنص ولا إعفاء إلا بمقتضى أحكام القانون ، ومن ثم فلا مجال لتقرير هذا الإعفاء دون نص على تطبيقه ولا تخضع له فى ظل المادة ٣٥ سالفة الذكر .

وقد سايرت لجنه فض المنازعات فى مصلحة الضرائب هذا الاتجاه بالنسبة للضريبة الموحدة على المرتبات وما فى حكمها .

حيث انتهت إلى أن الشرطين الذين يستوجان خضوع مرتبات العاملين للضريبة على المرتبات وما فى حكمها قد انتقيا هما :

أ ـ أداء العمل أو النشاط فى مصر .

ب ـ فى حالة أداء العمل خارج مصر يشترط أن يكون الخصم من خزينة مصرية .

ـ ولما كانت المناطق الحرة تعتبر ضريبياً وجمركياً خارج البلاد فإنه ينبغى بالنسبة لها الشرط الأول ، كما وان جهات الصرف فى هذه الحالة هى خزائن خاصة ومن ثم لا يسرى فى شأنها الشرط الثانى ، وهو أن يكون الصرف فى خزينة مصرية لأن الصرف تم خارج البلاد وبالتالى لا يسرى فى شأنها أى من شرطى الخضوع .

كما استندت مشروعات المناطق الحرة إلى المادة ٣٥ سالفة الذكر فى الدفع بعدم انطباق النصوص المتعلقة بالإقرار الضريبى والخصم والإضافة والتحصيل تحت حساب الضريبة عليها .

س: إن هذه المشروعات تتعامل مع الداخل فى شكل مواد خام ومواد مصنعة لتصديرها وفى هذه الحالة فإن المتعامل معها يخضع لأحكام الخصم عند سداد

المشروع للمبالغ التى تستحق عليه ، ومن ثم يجب خصم هذه المبالغ وتوريدها للمصلحة ليس باعتبار أن هذه المشروعات خاضعة للضريبة ولكن باعتبارها جهة التزام ووسيط فى الاستقطاع والتوريد.

هى : أن مشروعات المناطق الحرة كما تقدم تتعامل مع داخل البلاد عند بيع المواد المخزنة داخلها أو بيع البضائع المصنعة منها وعندئذ تخرج من نطاق تطبيق المادة ٣٥ التى يقتصر تطبيقها على التعامل بين المناطق الحرة وبعضها أو التعامل بين المناطق الحرة والبلاد فى شكل صادرات ، وفى حالة البيع للداخل تسترد مصلحة الضرائب سلطتها فى تطبيق القانون عليها وتصبح شأنها شأن أى ممول يخضع للخصم والإضافة والتحصيل تحت حساب الضريبة وتلتزم بتقديم الإقرار الذى يعتبر أداه لمتابعة سريان المادة ٣٥ والالتزام بنظرية النطاق المكانى التى هى سند هذه المشروعات فى عدم تطبيق قوانين الضرائب السارية فى مصر عليها وحتى لا تستخدم الرخصة التشريعية فى ما لم يستهدفه المشرع .

موقف المشروع فى ظل القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ :

صدر القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ليضع حداً للخلاف حول نطاق ومجال تطبيق المادة ٣٥ فى القانون رقم ٨ لسنة ١٩٩٧ فنص على أن :

أ- بالنسبة للمرتبات :

نصت المادة ٩ على أن تسرى الضريبة على المرتبات وما فى حكمها على النحو التالى:

١ - كل ما يستحق للممول نتيجة عمله لدى الغير بعقد أو بدون عقد بصفة دورية أو غير دورية ، وأياً كان مسميات أو صدر و أسباب هذه المستحقات ، وسواء كانت عن أعمال أديت فى مصر أو فى الخارج ودفع مقابلها من مصدر فى مصر، بما فى ذلك الأجور والمكآفات والحوافز والعمولات والمنح والأجور الإضافية والبدلات والحصص والأنصبة فى الأرباح والمزايا النقدية والعينيه بأنواعها

٢ - ما يستحق للممول فى مصدر أجنبى عن أعمال أديت فى مصر .

- ونصت المادة ١٤ من هذا القانون على أن :

" على أصحاب الأعمال والملتزمين بدفع الإيرادات الخاضعة للضريبة بما فى ذلك الشركات والمشروعات المقامة فى المناطق الحرة أن يحجزوا مما يكون عليها دفعة من المبالغ المنصوص عليها فى المادة ٩ فى هذا القانون مبلغاً تحت حساب الضريبة المستحقة وفقاً لما تحدده اللائحة التنفيذية لهذا القانون ، ويتعين عليهم أن يوردوا إلى مأمورية الضرائب المختصة خلال الخمسة عشر يوماً الأولى فى كل شهر ما تم حجزه من الدفعات فى الشهر السابق .

وعلى أصحاب الأعمال

والملتزمين بدفع الإيراد سواء ما يستحق من فروق الضريبة وذلك كله دون الإخلال بحقهم فى الرجوع على المول بما هو مدين به .

كما نصت المادة ١٥ على أن "يلتزم المسئول عن حجز الضريبة وتوريدها طبقاً للمادة ١٤ فى هذا القانون بالآتى :

١ - تقديم إقرار ربع سنوى إلى مأمورية الضرائب المختصة فى يناير وابريل ويوليو وأكتوبر من كل عام على النموذج المعد لذلك .

٢ - اعطاء العامل بناء على طلبه كشفاً يبين فيه اسمه ثلاثياً ومبلغ ونوع الدخل وقيمة الضريبة المحجوزة - وتبين اللائحة التنفيذية قواعد واجراءات تنفيذ احكام هذه المادة ، يتضح مما تقدم أن المشرع قد حسم فى المواد ٩ ، ١٤ ،١٥ سالفة الذكر مسألة الخلاف حول مدى خضوع العاملين فى المناطق الحرة للضريبة ، وكذلك التزام مشروعات المناطق الحرة بالاستقطاع والتوريد طبقاً لأحكام هذا القانون .

ب - بالنسبة للخصم تحت حساب الضريبة :

إدرج المشرع فى المادة ٥٩ فى القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ كل ما فى الشركات الخاضعة لقانون الاستثمار وكذلك المشروعات المقامة بنظام المناطق الحرة وفروع الشركات الأجنبية ضمن الجهات التى تلتزم بأن تخصم نسبة من كل مبلغ يزيد على ثلاثمائة جنيه تدفعه على سبيل العمولة أو السمسرة أو مقابل عمليات الشراء أو التوريد أو المقاولات أو الخدمة إلى أى شخص فى أشخاص القطاع الخاص ، وتتحدد نسبة الخصم طبقاً لهذه المادة بألا تتجاوز ٥٪ فى هذه المبالغ تحت حساب الضريبة وصدر قرار وزير المالية رقم ٥٣٧ لسنة ٢٠٠٥ .

محدداً نسب الخصم تحت حساب الضريبة وتتراوح فى ٥و٠ - ٥٪ .وطبقاً لماتقدم فقد أصبحت مشروعات المناطق الحرة جهات التزام وعليها التزام بخصم مبالغ تحت حساب الضريبة وتوريدها إلى المصلحة طبقاً للقواعد الواردة بالقانون ولائحته التنفيذية وذلك عند تعامل الغير معها، كما تخضع معاملاتها خارج المناطق الحره أيضاً لنظام الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة فى حالة تعاملها مع الغير كممول وليس كملتزم فى ضوء النصوص المتقدمة وما انتهى إليه الفقه والقضاء بالنسبة لمعاملات المناطق الحرة مع داخل البلاد والتى سبق أن تناولها الباحث .

ج - بالنسبة لتقديم الإقرار الضريبى :

تنص المادة ٨٢ من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ فى الباب الثانى المتعلق بالإقرارات الضريبية على أن "يلتزم كل ممول بأن يقدم إلى مأمورية الضرائب المختصة إقراراً ضريبياً سنوياً على النموذج الذى تحدده اللائحة التنفيذية لهذا القانون

مصحوباً بالمستندات التى تحددها اللائحة .

ويسرى حكم الفقرة السابقة على الممول خلال فترة إعفاء فى الضريبة ... إلخ.

وبالرجوع إلى المادة ٣٥ فى القانون رقم ٨ لسنة ١٩٩٧ يتضح أن هذه المشروعات لم يتقرر لها إعفاء فحسب وإنما لا تسرى عليها قوانين الضرائب السارية فى مصر ولا يوجد نص يلزمها بتقديم الإقرار الضريبى خلافاً للنصوص الصريحة التى نظمت المرتبات والخصم تحت حساب الضريبة .

ومن ثم يرى الباحث عدم التزام هذه المشروعات بتقديم الإقرار الضريبى إلا فى الحالات التى يتم التعامل فيها مع داخل البلاد بالبيع أو التصرف فى السلع ، لأنه فى هذه الحالة تخرج من مظلة المناطق الحرة وينطبق عليها عندئذ كافة الشروط والالتزامات التى تقع على كافة الممولين .

القسم الرابع

المعاملة الضريبية للمناطق الحرة

بالنسبة للضريبة العامة على المبيعات المعاملة الضريبية للسلع المستوردة والمصدرة حالات السلع أو الخدمات التى تصدرها أو تستورده المناطق الحرة .

١- تخضع للضريبة بسعر (صفر) السلع أو الخدمات التى تصدرها مشروعات المناطق والمدن الحرة والأسواق الحرة إلى خارج البلاد .

ولا تستحق الضريبة على ما تستورده هذه الجهات من سلع وخدمات لازمة لمزاولة النشاط المرخص لها به داخل المناطق والمدن الحرة والأسواق الحرة عدا سيارات الركوب .

كما لا تستحق الضريبة على السلع العابره بشرط أن يتم النقل تحت رقابة مصحلة الجمارك .

٢ ـ وتستحق الضريبة على ما يرد من سلع أو ما يؤدى من خدمات خاضعة للضريبة إلى المناطق الحرة لاستهلاكها المحلى داخل هذه الأماكن .

- ويعتبر الاستيراد بغرض الاتجار داخل المناطق الحرة التى تشمل مدينة بأكملها فى حكم الاستهلاك المحلى .

وتعامل الخدمات والسلع المصنعة فى مشروعات المناطق الحرة معاملة السلع المستوردة من الخارج عند سحبها للاستهلاك أو الاستعمال المحلى .

حالة السلع الورادة للاستهلاك المحلى :

تستحق الضريبة على السلع أو الخدمات الخاضعة للضريبة وفقاً لأحكام هذه القانون والواردة للاستهلاك المحلى داخل المناطق والمدن والأسواق الحرة إلى السوق المحلى داخل البلاد ومن ثم استحقاق الضريبة الجمركية عليها كما تستحق الضريبة على المبيعات عليها .

التزامات الممول عند تصدير

سلع أو الخدمات :

على المسجل من الممولين الخاضعين للضريبة على المبيعات عند قيامه بتصدير سلع أو خدمات خاضعة للضريبة وفقاً لأحكام المادة (٢) من القانون أن يلتزم ما يلى :

١ - أن يتم تصديرها تحت رقابة مصلحة الجمارك وفقاً للإجراءات الجمركية المتبعة فى هذا الشأن .

٢- أن يحفظ المستندات المتعلقة بالصفقة وخاصة الصادرة من الجمرك المختص أو شهادة رسمية من جمرك الصادر بما يفيد إتمام التصدير وأن يقدمها عند الطلب لموظف المصلحة المختص .

٣ - أن تتم تسوية مقابل الصادرات بالعملة الأجنبية وفقاً للقواعد التنفيذية السارية فى هذا الخصوص والصادرة من الجهات المختصة .

٤ - فى حالة عدم إتمام أى من الالتزامات السابقة تفرض الضريبة والضريبة الإضافية فى حالة استحقاقها كما لو أن السلعة أو الخدمة قد بيعت فى السوق المحلى وذلك مع عدم الإخلال بالمساءلة الجنائية فى حالة ثبوت عدم اتمام التصدير .

محاسبة المستورد للسلع :

يتم احتساب ضريبة المبيعات على الرسوم الجمركية مضافاً إليهما سعر السلع والنولون وذلك عند الإفراج الجمركى وتضاف على الفاتورة ثم تخصم ما سبق سداده من ضرائب عند البيع الأول له .

البيع الأول للمستورد :

هو قيام بيع سلع مستوردة لأخرين سبق لها سداد ضريبة المبيعات عليها فى المرحلة الأولى .

ويعتبر الاستيراد بغرض الاتجار داخل المناطق الحرة التى تشمل مدينة بأكملها فى حكم الاستهلاك المحلى وفى حالة خروج هذه السلع من المناطق الحرة إلى داخل البلاد لا تستحق الضريبة إلا على قيمة الضرائب الجمركية المستحقة عليها .

٥ - لا يعتبر استعمالا للسلعة فى أغراض خاصة أو شخصية إنتقال السلعة المصنعة من مرحلة إنتاج إلى مرحلة إنتاج أخرى بين خطوط الإنتاج داخل المصنع وخارجه .

٦- تسرى على السلع الخاضعة للرقابة الجمركية الإجراءات والشروط والضمانات ونظم الرقابة المعمول بها فى شأن الضريبة الجمركية وتحدد السلع والخدمات اللازمة لمزاولة النشاط المرخص به للمشروعات داخل المناطق والمدن الحرة بمعرفة الجهات المختصة .

البيع الأول للسلع المستوردة :

صدرت العديد من أحكام محكمة النقض التى أرسلت مبادئ هامة وجوهرية بشأن السلع المستوردة وانتهت إلى

عدم جواز فرض وتحصيل ضريبة المبيعات مرة أخرى على السلع المستوردة التى يتم استيرادها بغرض بيعها بحالتها بالسوق المحلى لسبق سداد تلك الضريبة بالجمرك المختص عند تحقيق واقعة الإفراج الجمركى .

إلا أن مصلحة الضرائب على المبيعات ما زالت ترفض تنفيذها على كافة المستوردين بحجة واهية وهى أن تلك الأحكام تخص رافعيها فقط دون غيرهم وقد تناست مصلحة الضرائب العامة على المبيعات أن تلك الأحكام تتعلق بنشاط السلع المستوردة ولا تتعلق بأشخاص أو أفراد بعينهم ومن ثم فأن تلك الأحكام واجبة التطبيق على كافة المستوردين .

وبالرجوع إلى نصوص المواد ٣/٦و ٢/١١ و ٢/٣٢ و ١/٤٧ من القانون ١١ لسنة ١٩٩١ نجدها قد وضعت قاعدة عامة مجردة للسلع المستوردة بغرض الاتجار فيها عند تحقق واقعة واحدة هى واقعة الإفراج الجمركى فقط دون سواها وهذا ما أكده المشرع .

ولكن مصلحة الضرائب على المبيعات لها رؤية مختلفة وهى عكس ما سبق بهدف التخلص من تطبيق أحكام محكمة النقض بحجة أن هذه الأحكام لا تسرى على المرحلتين الثانية والثالثة ومن ثم يقوم المستورد بسدادها .

مدى خضوع البيع الأول للسلع المستوردة لضريبة المبيعات فى ظل تطبيق المرحلتين الثانية والثالثة لضريبة المبيعات ؟

أن القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ حدد مفهوم السلع المستوردة الخاضعة للضريبة بأنها السلع التى يتم استيرداها بغرض الإتجار فيها وبالتالى إذا انتفى غرض الإتجار انتفى بالتالى الخضوع لتلك الضريبة .

هذا وتجدر الإشارة إلى أن محكمة النقض أصدرت حكما هاما بجلسة ٢٠٠٤/٢/٢٤ فى الطعن رقم ١٥١١ لسنة ٧٣ق المقام من شركة كايرو ميلان للملابس ضد وزير المالية بصفته بوقف تنفيذ الحكم الصادر لصالح مصلحة الضرائب على المبيعات وإحالة الطعن إلى غرفة المشورة بالمحكمة للنظر فى موضوع الطعن وما إذا كانت السلع الرأسمالية تخضع لضريبة المبيعات من عدمه.

علماً بأن مصلحة الضرائب على المبيعات بالاشتراك مع وزارة المالية أعدتا القانون رقم ٩ لسنة ٢٠٠٥ يسمح بخصم الضريبة السابقة سدادها على السلع الرأسمالية المستوردة والمحلية من الضريبة المستحقة من المنتج المباع وإن كانت مصلحة الضرائب على المبيعات تلمح بالصحف عن عدم سريان هذا الخصم على السلع التى يتم استيرادها قبل صدور التشريع المزمع صدوره.

ونحن نرى ..... أن هذا التشريع سوف يفتح الباب على مصراعيه للمنازعات أمام القضاء لتمسك أصحاب الشأن بعدم خضوع السلع

الرأسمالية المستوردة لضريبة المبيعات بصفة أصلية طبقاً لأحكام المواد ٢/٦، ٢/١١ ، ٢/٣٢ ، ١/٤٧ من القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ كمنا أنه وطبقاً للتشريع الجديد فأن السلع التى تم استيرادها وما زالت الأقساط مستمرة فإنه يحق لصاحب الشأن خصم الضريبة السابق سدادها من الضريبة المستحقة على المنتج المباع طبقاً لقاعدة (الأثر الفورى للقانون)

محكمة النقض تقضى بخضوع السلع الرأسمالية للضريبة العامة على المبيعات صدر حكم النقض فى الطعن المقيد بجدول المحكمة برقم ٢٩٥ لسنة ٧١ ق بجلسة ٢٣-١٠-٢٠٠٣ بخضوع السلع الرأسمالية للضريبة العامة على المبيعات ونعرض فيما يلى وقائع وأسباب هذا الحكم:

وحيث أن الوقائع ـ على ما يبين من الحكم المطعون فيه وسائر أوراق الطعن ـ تتحصل فى أن الطاعن أقام الدعوى برقم ١٢٣٦٦ لسنة ١٩٩٩ مدنى جنوب القاهرة طبقاً لأحكام المواد ٢/٦ ، ٢/١١ ، ٢/٣٢ ، ١/٤٧ من القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ فأن ضريبة المبيعات تستحق على السلع المستوردة عند تحقق واقعة الإفراج الجمركى وتحصل تلك الضريبة بالكامل عند الأفراج الجمركى ولا يجوز الإفراج غن تلك السلع المستوردة إلا بعد سداد تلك الضريبة بالكامل .. ومعنى لفظ (بالكامل) أن ضريبة المبيعات تسدد جميعها عند الإفراج عن السلع ومن ثم فهى ليست تحت حساب الضريبة المستحقة على السلع المستوردة عند بيعها بحالتها بالسوق المحلى وهو ما أنتهت إليه أحكام محكمة النقض فى الطعون أرقام ١٠٥٧ لسنة ٦٧ق ، ٢٥٨ لسنة ٦٦ق ، ١٢٣٤ لسنة ٦٧ ق .

أما القول بأن الشخص المستورد أصبح له صفة تاجر بعد صدور القانون رقم ١٧ لسنة ٢٠٠١ بشأن تطبيق المرحلتين الثانية والثالثة لقانون ضريبة المبيعات وبالتالى يتعين عليه سداد ضريبة المبيعات على واقعة البيع والأول فأن هذا القول مردود عليه بأن القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ حدد الأشخاص المخاطبين بأحكامه وهم :

المنتج الصناعى والمستورد ومؤدى الخدمة الخاضعة للضريبة وتاجر الجملة وتاجر التجزئة ثم أخضع كلا من المنتج الصناعى والمستورد ومؤدى الخدمة الخاصة للضريبة للمرحلة الأولى كما اخضع كلا من تاجر الجملة وتاجر التجزئة للمرحلة الثانية والثالثة ...... وحدد القانون المشار إليه بموجب المادة الأولى تعريفاً لكل شخص من الأشخاص المخاطبين بالقانون سالف الذكر وقد جاء بتعريف الشخص المستورد بأنه الشخص الطبيعى أو المعنوى الذى يقوم باستيراد سلع صناعية أو خدمات من

الخارج خاضعة للضريبة بغض الاتجار ... ومن ثم لا يجوز الخلط بين الأشخاص المخاطبين بأحكام القانون واضفاء صفة تاجر الجملة والتجزئة على الأشخاص المستورد .... وبالتالى يكون البيع الأول للسلع المستوردة غير خاضع لضريبة المبيعات فى ظل جميع مراحل تطبيق القانون .... وهو ما أكدت الأحكام النهائية والباته الصادرة من مختلف المحاكم المدنية والإدارية والجنائية حتى الآن .

هل تخضع السلع المستوردة الرأسمالة لضريبة المبيعات ؟

رغم صدور حكمى النقض والادارية والعليا بخضوع السلع المستوردة الرأسمالة لضريبة المبيعات إلا أن محكمة القضاء الإدارى مازالت تقضى بأحكام نهائية مزيلة بالصيغة التنفيذية بعدم خضوع السلع المستوردة الرأسمالية لضريبة المبيعات وأخرها الحكم الصادر بجلسة ٢٠٠٤/٩/٢٨ فى الدعوى رقم ٤٣٥٦ لسنة ٥٥ق وذلك استنادا إلى أن المطعون ضدهما بصفتيهما - مصلحة الضرائب على المبيعات - يطلب الحكم بعدم خضوع السلع الرأسمالية لضريبة المبيعات وبراءة ذمته من الضريبة المستحقة على هذه السلع ورد ما تم سداده منها وقال بيانا لذلك إنه قام باستيراد آلات ومعدات لازمة لزيادة الطاقة الإنتاجية لشركته قدرت عليها ضريبة مبيعات سدد الدفعة المقدمة منها وتم تقسيط الباقى وأن هذه الآلات والمعدات تعد سلعا رأسمالية تستخدم للإنتاج وليست للبيع فلا تخضع للضريبة وذلك أمام المحكمة الابتدائية .

بتاريخ ٢٠٠١/١/١٨ حكمت المحكمة برفض الدعوى استأنف الطاعن هذا الحكم لدى محكمة استئناف القاهرة بالاستئناف رقم ٢٩١٧ لسنة ١١٧ ق وبتاريخ ٢٠٠٢/١/٢٤ قضت بتأييد الحكم المستأنف فطعن الطاعن فى هذا الحكم بطريق النقض وأودعت النيابة مذكرة أيدت فيها الرأى برفض الطعن وإذ عرض الطعن على هذه المحكمة فى غرفة مشورة رأت أنه جدير بالنظر فحددت جلسة لنظرة وفيها التزمت النيابة رأيها .

وحيث أن الطعن أقيم على سببين يعنى الطاعن بأولهما على الحكم المطعون فيه الخطأ فى تطبيق القانون وفى بيان ذلك يقول إن المشرع أشترط لإستحقاق الضريبة على السلع المستوردة أن يكون استيرادها بغرض الاتجار فإذا كان استيرادها بقصد زيادة الطاقة الإنتاجية لشركته وليس بقصد الاتجار فلا تخضع للضريبة وإذ أخضعها الحكم المطعون فيه للضريبة على قول إن السلع محل النزاع جرى استيرادها باعتبارها آلات ومعدات تستخدم فى المنشأة الخاصة بالطاعن مما تتحقق معه الواقعة المنشئة للضريبة فإنه يكون معيبا بما يستوجب

نقضه .

وحيث إن هذا النعى غير سديد ذلك أن النص فى المادة الأولى من قانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ على انه :

" يقصد فى تطبيق أحكام هذه القانون بالألفاظ والعبارات الآتية التعريفات الموضحة قرين كل منها

المكلف : الشخص الطبيعى أو المعنوى المكلف بتحصيل وتوريد الضريبة للمصلحة سواء كان منتجاً صناعياً أو تاجراً أو مؤدياً لخدمة خاضعة للضريبة بلغت مبيعاته حد التسجيل المنصوص عليه فى هذا القانون وكذلك كل مستورد لسلعة أو خدمة خاضعة للضريبة بغرض الاتجار مهما كان حجم معاملاته .

السلعة : كل منتج صناعى سواء كان محليا أو مستورداً.

للبيع : هو انتقال ملكية السلعة أو أداء الخدمة من البائع ولم كان مستوردا إلى المشترى مورد الخدمة .

المستورد : كل شخص طبيعى أو معنوى يقوم باستيراد سلع صناعية أو خدمات من الخارج خاضعة للضريبة بغرض الاتجار.

كما تنص المادة الثانية من القانون المذكور على أن :

" تفرض الضريبة العامة على المبيعات على السلع المصنعة المحلية والمستوردة إلا ما أستثنى بنص خاص.

وتنص المادة السادسة من ذات القانون على أنه :

تستحق الضريبة بتحقق واقعة بيع السلعة أوأداء الخدمة بمعرفة المكلفين وفقا لأحكام هذا القانون ويعتبر فى حكم البيع قيام المكلف باستعمال السلعة أو الاستفادة من الخدمة فى أغراض خاصة أو شخصية أو التصرف فيها بأى من التصرفات القانونية كما تستحق الضريبة بالنسبة إلى السلع المستوردة فى مرحلة الإفراج عنها من الجمارك بتحقق الواقعة المنشئة للضريبة الجمركية وتحصل وفقاً الإجراءات المقررة فى شأنها.

ولا يؤثر فى ذلك ما أضفاه المشرع على رأيها من صفة الإلزام للجانبين لأن هذا الرأى الملزم لا يتجاوز حد الفتوى ولا يرقى به نص المادة ٦٦ المشار إليها إلى مرتبة الأحكام فلا يجوز الرأى الذى تبديه بشأن ما يطرح عليها حجية الأمر المقضى .

فإذا كان هذا بشأن المنازعات التى تنشأ بين الجهات التى حددها النص سالف البيان من باب أولى لا تنطبق هذه الفتوى على حالة الطاعن وهو من أشخاص القانون الخاص ولا يكون لها صفة الإلزام أو الحجية وإذ التزم الحكم المطعون فيه هذا النظر وأطرح فتوى الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بمجلس الدولية فإنه يكون قد أعمل القانون على وجهه الصحيح .

وحيث إنه لما تقدم يتعين رفض الطعن .



المادة ٧٠ من اللائحة التنفيذية

لقانون الضريبة على الدخل

رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بعد تعديلها بالقرار الوزارى رقم ٧٧٩ لسنة ٢٠٠٧ والقرار الوزارى رقم ١٦٠ لسنة ٢٠٠٨

لقد جرى تعديل المادة المذكورة مرتين الأولى بالقرار الوزارى رقم ١٩٣ لسنة ٢٠٠٦ والثانية بالقرار الوزارى رقم ٧٧٩ لسنة ٢٠٠٧ وذلك فى غضون سنتين من إصدار اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وقد جاء التعديل الثانى بمناسبة صدور معايير المحاسبة المصرية الجديدة بقرار وزير الاستثمار رقم ١٤٣ لسنة ٢٠٠٦ والتى عمل بها اعتباراً من أول يناير ٢٠٠٧ وقد ورد على لسان السيد رئيس مصلحة الضرائب المصرية أن الهدف من التعديل الأخير للمادة (٧٠) هو تلافى تآكل الوعاء الضريبى من تأثير معايير المحاسبة المصرية ، ثم جرى التعديل الثالث لذات المادة بالقرار الوزارى رقم ١٦٠ لسنة ٢٠٠٨ .

وحيث تنص المادة المذكورة فى بدايتها على أن :

" تحدد أرباح النشاط التجارى والصناعى بصافى الربح أو الخسارة الواردة بقائمة الدخل وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية ويراعى عند تحديد الوعاء الخاضع للضريبة ما يلى " :-

والواقع أن هذا النص يقابل نص الفقرة الثانية من المادة (١٧) من القانون - وإن اختلف فى مضمونه فقد نص القانون على أن "يتحدد صافى الربح على أساس قائمة الدخل المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية ، كما يتحدد وعاء الضريبة بتطبيق أحكام هذا القانون على صافى الربح المشار إليه" وهذا النص القانونى قد وضع قاعدة عامة مؤداها :

١ - أن صافى الربح المحاسبى يتحدد من واقع قائمة الدخل المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية.

٢ - أن الوعاء الضريبى يتحدد وفقاً لأحكام قانون الضريبة على الدخل بحيث تضاف إلى صافى الربح المحاسبى ويخصم منه وفقاً لما تقضى به نصوص قانون الضريبة على الدخل المشار إليه ، وبحيث تكون جميع الإيرادات والتكاليف فعلية ولا يدخل فيها الأرباح أو الخسائر الدفترية

الناتجة عن التقييم .

وفيما يتعلق ـ بما ورد ـ بمقدمة المادة (٧٠) المذكورة أعلاه من أنه يراعى عند تحديد الوعاء الخاضع للضريبة ما يلى ": فأن هذه العبارة تعنى أن هناك معالجات خاصة قد تختلف عن المعالجات المحاسبية الواردة بمعايير المحاسبة المصرية وذلك بالنسبة لبعض العناصر نوردها فيما يلى مع شرح موجز لها :

(١) **المخزون :** يتم اعتماد التكلفة كأساس لتقييم رصيد المخزون فى آخر المدة وهذا يعنى بالطبع عدم الاعتراف بخسائر تقييم المخزون وفى ذلك مخالفة للمعيار المحاسبى رقم (٢) الخاص بالمخزون حيث تقاس قيمة المخزون على أساس التكلفة أو صافى القيمة البيعية أيهما أقل إلا أنه مع نص المادة ٢٢ من القانون التى لا تعتد إلا بالتكاليف الفعلية .

وفى حالة ما إذا اتبعت الشركة طريقة لتقييم المخزون مختلفة عن طريقة التكلفة فإن ذلك يقتضى أن يكون لدى الشركة دفاتر إحصائية لتقييم المخزون بالتكلفة بجانب الدفاتر المحاسبية التى يثبت فيها التقييم حسب الطريقة التى تتبعها الشركة .

جدير بالذكر أن اللائحة التنفيذية للقانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ كانت توجب على مراقب الحسابات أن يوضح على الإقرار ما إذا كانت بضاعة الجرد قد قومت بسعر التكلفة مع بيان مستقل بالأصناف التى تم تقييمها على أساس آخر غير سعر التكلفة وإيضاح فروق التقييم وأسبابه .

(٢) **تصحيح الأخطاء** التى تدرج ضمن حقوق الملكية ولا تحمل على قائمة الدخل :

يؤخذ الأثر الضريبى لهذا التصحيح فى الاعتبار عند إعداد الإقرار الضريبى وذلك فيما عدا الإهلاكات حيث يتم معالجتها وفقاً للقانون .

يقصد بأخطاء الفترات السابقة هى حذف أوو تحريف فى القوائم المالية للمنشأة عن فترة أو فترات سابقة والتى تنشأ نتيجة عدم القدرة على استخدام المعلومات الموثوق بها أو نتيجة سوء استخدام هذه المعلومات والتى .

(أ) كانت متاحة عند الموافقة على إصدار القوائم المالية عن هذه الفترات .

(ب) كانت من المتوقع على نحو معقول الحصول عليها وأخذها فى الاعتبار عند إعداد وتصوير هذه القوائم المالية .

وتتضمن هذه الأخطاء تأثيرات الأخطاء الحسابية والأخطاء فى تطبيق

السياسات المحاسبية أو إغفال أو سوء تفسير الحقائق وكذلك الغش والتدليس .

ويتم تصحيح أخطاء الفترة الحالية المتوقعة التى يتم اكتشافها فى هذه الفترة قبل اعتماد إصدار القوائم المالية. إلا أن الأخطاء الهامة قد لا تكتشف أحياناً حتى الفترة التالية ويتم تصحيح أخطاء الفترات السابقة ضمن معلومات المقارنة الواردة فى القوائم المالية عن الفترة التالية .

وتقوم المنشأة طبقاً للفقرة (٤٣) من المعيار رقم (٥) بتصحيح الأخطاء الهامة للفترات السابقة بأثر رجعى فى أول قوائم مالية تعتمد للإصدار بعد اكتشافها وذلك من خلال ما يلى :

(أ) إعادة إثبات مبالغ المقارنة عن الفترة أو الفترات السابقة المعروضة التى حدث بها الخطأ .

أو (ب) إذا كان الخطأ قد حدث قبل أقرب فترة سابقة معروضة ، يتم تعديل الأرصدة الافتتاحية للأصول والالتزامات وحقوق الملكية .

وطبقاً لما ورد باللائحة فإنه يؤخذ الأثر الضريبى لهذا التصحيح فى الاعتبار عند إعداد الإقرار الضريبى .

(٣) تغيير السياسات : فى حالة تغيير السياسات تعتمد المعاملة الضريبية على أساس السياسة ذات الأثر الأقل على الوعاء الضريبى أى يتم اعتماد السياسة التى يكون فيها الوعاء الضريبى أكبر ، ويستثنى من ذلك الفروق المدينة والدائنة الناتجة عن تغير سياسة تسعير المخزون وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية الصادرة بقرار وزير الاستثمار رقم ٢٤٣ لسنة ٢٠٠٦ بحيث تدرج تلك الفروق بالوعاء الخاضع للضريبة .

وتقصد بالسياسات المحاسبية، المبادئ والأسس والأعراف والقواعد والممارسات التى تقوم المنشأة بتطبيقها عند إعداد وعرض القوائم المالية .

والواقع أن اعتماد السياسة التى يكون فيها الوعاء الضريبى أكبر إنما يهدف إلى إبطال ما تسعى إليه الشركات من تجنب الضريبة بتغيير السياسات ، وإن استثناء الفروق المدينة والدائنة الناتجة عن تغير سياسة تسعير المخزون من قاعدة اعتماد السياسة التى يكون فيها الوعاء الضريبى أكبر . فإن هذا الاستثناء سيكون عن عام ٢٠٠٧ فقط وذلك يعنى أن المادة (٧٠) من اللائحة سوف تكون موضع تعديل آخر عند إعداد الإقرار الضريبى عن عام ٢٠٠٨ .

وعموماً فإنه يجب تناول الآثار الضريبية لتصحيح أخطاء الفترات السابقة والتسويات الخاصة بتطبيق التغيرات فى السياسات المحاسبية على الضريبة المؤجلة .

(٤) الأصول الثابتة : عند حساب إهلاكات أصول المنشأة لأغراض الضريبة تعتمد تكلفة شراء أو

إنشاء أو تطوير أو تجديد أو تحسين أو إعادة بناء الأصل حسب الأحوال ، ولا تدخل ضمن القيمة القابلة للإهلاك أية تكاليف تقديرية وعلى الأخص التكاليف المقدرة لإزالة أو فك الأصل .

عرف معيار المحاسبة المصرى رقم (١٠) تكلفة الأصل بأنه مبلغ النقدية أو ما فى حكمها المدفوعة أو التى تم تكبدها أو القيمة العادلة للمقابل الذى قدم من أجل الحصول على الأصل الثابت عند اقتنائه أو إنشائه.

ويدخل فى عناصر التكلفة وفقاً للبند (ج) من المادة(١٦) من ذات المعيار التكلفة المقدرة لفك وإزالة أصل وإعادة تسوية الموقع الذى يوجد به الأصل إلى ما كان عليه بداية وذلك فى حالة التزام المنشأة بذلك .

كما عرف المعيار القيمة القابلة للإهلاك : بأنها تكلفة الأصل الثابت أو أى قيمة أخرى بديلة للتكلفة فى القوائم المالية ناقصاً القيمة التخريدية له أو القيمة المتبقية له فى نهاية عمره الإنتاجى المقدر .

والإهلاك : هو التحميل المنتظم للقيمة القابلة للإهلاك من الأصل الثابت على العمر الإنتاجى المقدر له.

ولما كانت تكلفة الفك والإزالة هى تكاليف مقدرة مقدماً وليست تكاليف فعلية فإنه وفقاً لأحكام المادة (٢٢) من القانون والتى تشترط أن تكون التكاليف حقيقية فإن ما ورد بنص المادة (٧٠) من اللائحة من أنه لا يدخل ضمن القيمة القابلة للإهلاك أية تكاليف مقدرة تحمل على قيمة الأصل ، يتفق وحكم المادة المذكورة .

(٥) فروق تقييم العملة :

يتم اعتماد الفروق المدينة والدائنة الواردة بقائمة الدخل طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية .

طبقاً للمعيار المحاسبى رقم (١٣) أثر التغيرات فى أسعار صرف العملات الأجنبية : يتم الاعتراف بفروق أسعار الصرف الناتجة عن تسوية البنود ذات الطبيعة النقدية أو من ترجمة البنود ذات الطبيعة النقدية بأسعار تحويل مختلفة عن تلك التى سجلت بها بداية خلال الفترة أو فى قوائم مالية سابقة على أنها أرباح أو خسائر فى الفترة التى نشأت فيها ، فتحمل على قائمة الدخل هذه الفروق سواء كانت ربحاً أو خسارة وسواء كانت فروق فعلية ناتجة عن التصرف فتحدد على أساس السعر السائد وقت التصرف أو كانت فروقا دفترية ناتجة عن إعادة التقييم فيتم تحديدها على أساس قيمتها فى تاريخ إعداد الميزانية وحيث إن المادة (٧٠) التى نحن بصددها تقرر اعتماد الفروق المدينة والدائنة للمعاملات سواء كانت فعلية أو دفترية فلا يوجد أى تأثير على الوعاء الخاضع للضريبة من جراء تطبيق المعيار المحاسبى المذكور فضلاً عن عدم وجود تأثير على الضريبة المؤجلة .

(٦) الاستثمارات فى الأوراق المالية :

(أ) فى حالة قيام شركة مقيمة بالاستثمار فى شركة مقيمة أخرى يتم مراعاة ما يلى :-

- إذا كانت الشركة المستثمر فيها شركة شقيقة أو تابعة لا يدخل ضمن وعاء الضريبة إيرادات الاستثمار الناتجة عن تطبيق حقوق الملكية ويراعى عند التصرف فى تلك الاستثمارات تحديد الأرباح الناتجة عن التصرف على أساس الفرق بين تكلفة اقتناء الاستثمارات وقيمة بيعه.
- استثناء من الشركات المنصوص عليها فى الفقرة السابقة ، تعتمد طريقة القيمة العادلة أو التكلفة المستهلكة حسب الأحوال ويراعى أن يدخل فى وعاء الضريبة الفروق الناتجة عن تقييم الاستثمارات فى الأصول المالية المتاحة للبيع والمحملة على حقوق الملكية .

(ب) فى حالة قيام شركة مقيمة بالاستثمار فى شركة غير مقيمة تعتمد طرق تقييم الاستثمارات وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية ، كما تطبق طريقة حقوق الملكية فى حالة توافر الشروط الآتية :

- أن تكون الإيرادات غير خاضعة للضريبة فى الدولة الأخرى المسجل فيها الشركة غير المقيمة أو معفاة منها أو لا يجاوز سعر الضريبة فيها ٧٥٪ من سعر الضريبة المطبق فى مصر .
- أن تزيد نسبة الملكية فى الشركة غير المقيمة على ١٠ ٪ .
- أن يكون أكثر من ٧٠٪ من إيرادات الشركة غير المقيمة ناتج عن توزيعات أو فوائد أو إتاوات أو أتعاب مقابل إدارة أو إيجارات .

ويراعى فى حالة تطبيق حقوق الملكية أن يتم تحديد الأرباح الناتجة عن التصرف فى تلك الاستثمارات على أساس الفرق بين تكلفة اقتناء الاستثمار وقيمة بيعه .

هكذا فرقت المادة(٧٠) من اللائحة بين ما إذا كانت الاستثمارات فى شركات مقيمة أو فى شركات غير مقيمة وبين ما إذا كان الاستثمار فى شركات شقيقة أو فى شركات تابعة أو فى شركات أخرى وتحديد وإيرادات الاستثمارات التى تدخل ضمن وعاء الضريبة وإيرادات الاستثمارات التى لا تدخل ضمن وعاء الضريبة وسوف نتناولها على الوجه التالى :-

أولاً : حالات قيام شركة مقيمة بالاستثمار فى شركة مقيمة أخرى :

- حالة أن تكون الشركة المستثمر فيها شركة شقيقة :

الشركة الشقيقة هى شركة يكون للمستثمر فيها

نفوذ مؤثر - لكنها ليست شركة تابعة - كما أنها ليست حصة فى مشروع مشترك للمستثمر . وتتضمن أيضاً شركات الأفراد ، ونسبة المساهمة أكثر من ٢٠٪ حتى ٥٠٪ .

وإيرادات الاستثمار فى هذه الشركات تطبق عليها بصفة أساسية طريقة حقوق الملكية وهى طريقة محاسبية يتم بموجبها أن تثبت الاستثمارات فى دفاتر الشركة المستثمرة وبتكلفة شرائها ويتم تعديل رصيد هذه الاستثمارات بقيمة نصيب الشركة المستثمرة من أرباح أو خسائر الشركة المستثمر فيها دون أن يكون ذلك مصحوباً بتوزيعات فعلاً وتظهر قائمة الدخل نصيب المستثمر فى نتائج أعمال الشركة المستثمر فيها .

ولا تدخل إيرادات الاستثمار فى هذه الحالة ضمن وعاء الضريبة لسبق خضوعها للضريبة ضمن وعاء الشركة المستثمر فيها .

على أنه عندما تتصرف الشركة المستثمرة فى هذه الاستثمارات فإن ناتج التصرف يتحدد على أساس الفرق بين تكلفة الاستثمار وقيمة البيع وهذا الناتج يعفى من الضريبة إذا كانت الاستثمارات التى تم التصرف فيها مقيدة فى سوق الأوراق المالية المصرية .

- حالة أن تكون الشركة المستثمر فيها شركة تابعة :

الشركة التابعة هى المنشأة التى تسيطر عليها شركة أخرى (الشركة القابضة) وهى تشمل شركات الأفراد أيضاً ونسبة المساهمة أكثر من ٥٠٪ .

وإيرادات الاستثمار فى هذه الشركات تطبق عليها بصفة أساسية طريقة التكلفة وهى طريقة محاسبية تثبت بموجبها الاستثمارات فى دفاتر الشركة بتكلفة شرائها وتظل مثبتة بهذه القيمة إلى أن يتم بيعها أو التخلص منها ويعترف المستثمر بإيرادات الاستثمار فقط فى حدود ما يتسلمه المستثمر من توزيعات الأرباح المحققة للشركة المستثمر فيها بعد تاريخ الاقتناء فتظهر بقائمة الدخل ... وتعتبر التوزيعات المستلمة بالزيادة عن تلك الأرباح بمثابة استرداد للاستثمار ويتم الاعتراف بها كتخفيض لتكلفة الاستثمار .

وتعتبر التوزيعات فى هذه الحالة معفاة من الضريبة لدى الشركة المستثمرة لسبق خضوع هذه التوزيعات لدى الشركة المستثمر فيها وبالتالى تخصم من وعاء الضريبة (راجع المادة ١٠/٥٠) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥) .

- حالة لم تتعرض لها المادة (٧٠) من اللائحة :

وهى حالة قيام شركة مقيمة بالاستثمار فى شركة تابعة مقيمة وفى شركة شقيقة مقيمة فإنه إذا تمت المحاسبة عن هذه الاستثمارات فى القوائم المالية المستقلة فإنه وفقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (١٧) ، القوائم المالية المجمعة والمستقلة ، فإنه يتعين اتباع طريقة التكلفة أى أن المستثمر يعترف إيرادات الاستثمار فى

حدود ما يتسلمه من توزيعات الأرباح المحققة للشركات المستثمر فيها ، وهذه التوزيعات تعفى من الضريبة وفقاً لنص المادة ١٠/٥٠ السابق الإشارة إليها .

ـ الشركة المستثمر فيها ليست شركة شقيقة أو تابعة :

تختلف الطرق المحاسبية لتقييم الاستثمارات وبالتالى خضوع فروق التقييم للضريبة حسب نوع الاستثمارات ، ما إذا كانت الاستثمارات بغرض المتاجرة أو كانت استثمارات متاحة للبيع أو استثمارات بغرض الاحتفاظ :

<u>(أ) استثمارات بغرض المتاجرة :</u>

وهى استثمارات يتم اقتناؤها بغرض البيع فى مدى زمنى قصير (وهى غالباً تكون استثمارات لشركات تتعامل فى الأوراق المالية ـ وهذا النوع من الاستثمارات يتم تقييمه بالقيمة العادلة .وهى القيمة التى يمكن بموجبها تبادل أصل أو تسوية التزام بين طرفين كل منهما لديه الرغبة فى التبادل وعلى بينة من الحقائق ويتعاملان بإدارة حرة .

وفى التطبيق العملى فإن القيمة العادلة أمر صعب التحقيق إلا إذا كانت الاستثمارات متداولة بصفة مستمرة فى سوق الأوراق المالية فإن سعر السوق يعبر عن القيمة العادلة وفروق التقييم فى هذا النوع من الاستثمارات تحمل على قائمة الدخل سواء كانت مدينة أو دائنة وتدخل فى الوعاء الضريبى .

<u>(ب) استثمارات متاحة للبيع :</u>

وهى استثمارات تقتنيها الشركة بغرض البيع دون التقيد بمدة زمنية معينة. وهذه الاستثمارات يتم تقييمها بالقيمة العادلة أيضاً إلا أن الفروق المدينة والدائنة تحمل على حقوق الملكية .

وكان نص القرار الوزارى ٧٧٩ لسنة ٢٠٠٧ يدخل فى وعاء الضريبة الفروق الناتجة عن تقييم هذه الاستثمارات إلا أن القرار الوزارى رقم ١٦٠ لسنة ٢٠٠٨ (الذى عدل المادة ٧٠ من اللائحة التنفيذية للمرة الثالثة) وقد ألغى العبارة الواردة فى القرار الوزارى ٧٧٩ لسنة ٢٠٠٧ والتى تنص على أن يراعى أن يدخل فى وعاء الضريبة الفروق الناتجة عن تقييم الاستثمارات فى الأصول المالية المتاحة للبيع والمحملة على حقوق الملكية .

وبالتالى فإن إلغاء هذه العبارة يعنى أنه لا يدخل فى الوعاء الضريبى الفروق الناتجة عن تقييم الاستثمارات فى الأصول المالية المتاحة للبيع والمحملة على حقوق الملكية .

هذا وقد جرى بموجب القرار الوزارى رقم ١٦٠ لسنة ٢٠٠٨ بعض التعديل فى الإقرارات الضريبية الصادرة بقرار وزير المالية رقم ٧٧٨ لسنة ٢٠٠٧ وذلك بإلغاء عبارة « كما هو الحال فى أرباح الشركة عند تقييم استثماراتها المتاحة للبيع على

أساس القيمة العادلة » والواردة بشرح الجدولين رقمى (١٠١) ، (٤٠١) بمان اعتبار أن ذلك يتماشى مع عدم إدخال فروق تقييم الاستثمارات فى الأصول المالية المتاحة للبيع فى وعاء الضريبة إلا أننا نرى أن ذلك قد يكون مقبولاً بالنسبة للجدول رقم (١٠١) الوارد ضمن إقرار الأشخاص الطبيعيين حيث تقتصر المحاسبة الضريبية لهم على الإيرادات المحققة من دخولهم فى مصر أما الجدول رقم (٤٠١) الوارد ضمن إقرار الأشخاص الاعتبارية فكان يجب الإبقاء على عبارة "كما هو الحال فى أرباح الشركة عند تقييم استثماراتها المتاحة للبيع على أساس القيمة العادلة" وذلك لوجود استثمارات متاحة للبيع فى شركات غير مقيمة تدخل فى وعاء الضريبة .

(ج) استثمارات بغرض الاحتفاظ :

وهى استثمارات لها تاريخ استحقاق محدد ولدى المنشأة القدرة على الاحتفاظ بها حتى تاريخ استحقاقها مثل السندات ، وهى تقيم بطريقة التكلفة المستهلكة وهى القيمة التى يقاس بها الأصل المالى أو الالتزام المالى عند الاعتراف الأولي به ناقصاً أقساط سداد أصل المبلغ مضافاً إليه أو مخصوماً منه الاستهلاك المجمع (باستخدام طريقة سعر الفائدة الفعلى) لأية فروق بين القيمة الأصلية والقيمة فى تاريخ الاستحقاق ناقصاً خسائر الاضمحلال فى قيمة الأصل أو لمواجهة عدم قابلية البند للتحصيل (سواء مباشرة أو من خلال مخصص).

وضريبياً لا يدخل فى وعاء الضريبة خسائر الاضمحلال وهى الزيادة فى القيمة الدفترية للأصل عن المبلغ المتوقع استرداده منه فهى إذن زيادة دفترية وليست زيادة حقيقية وأن عدم إدخال هذه الخسائر فى وعاء الضريبة يتفق ونص المادة (٢٢) من القانون والتى لا تعترف إلا بالتكاليف والخسائر الفعلية ، كما لا يدخل فى وعاء الضريبة ما يتم إدراجه كإيرادات عند رد هذه الخسائر ، طالما أن الخسائر لا يعترف بها ضريبياً .

وفى نهاية الحديث عن استثمارات شركات مقيمة فى شركات مقيمة أخرى نجد أن نتائج تقييم الاستثمارات التى ترحل إلى حقوق الملكية على إطلاقها لا تدخل فى وعاء الضريبة ، وأصبح ما يدخل فى وعاء الضريبة فقط ما حمل على قائمة الدخل سواء كانت إيرادات فعلية أو نتائج تقييم ، وفى ذلك تراجع من جانب اللائحة فى التدخل فى تحديد وعاء الضريبة ، كما أن ذلك يتماشى مع نص المادة (١٧) من القانون من أن «يتحدد صافى الربح على أساس قائمة الدخل المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة » وهو ما يعنى الاستناد إلى قائمة الدخل فقط دون باقى القوائم

المالية .

ثانياً : حالات قيام شركة مقيمة بالاستثمار فى شركة غير مقيمة :

- حالة أن تكون الشركة المستثمر فيها شركة شقيقة :

يتم تقييم الاستثمارات وفقاً لطريقة حقوق الملكية وبالتالى فإن إيرادات الاستثمار الناتجة عن تطبيق هذه الطريقة تدخل ضمن وعاء الضريبة أى تضاف للوعاء أرباح التقييم ولا مجال لخصم ضريبة أجنبية لأنه لم تسدد ضريبة على هذه الأرباح حيث أن الضريبة الأجنبية التى تخصم هى الضريبة التى تقوم بأدائها شركة مقيمة عن أرباحها المحققة (أو ليست أرباح التقييم) فى الخارج - وإن كنا نرى أنه كان يجب النص فى هذه الحالة على أن يسمح باعتبار الضريبة المستحقة فى دولة المصدر فى الخارج والتى لم تدفع فعلاً على أنها ضريبة مدفوعة حكما .

كما أن خسائر التقييم تخصم من وعاء الضريبة بالرغم من أن الخسائر الفعلية المحققة فى الخارج لا تخصم من وعاء الضريبة .

- حالة أن تكون الشركة المستثمر فيها شركة تابعة :

يتم تقييم الاستثمارات وفقاً لطريقة التكلفة (توزيعات) وبالتالى فإن إيرادات الاستثمار الناتجة عن تطبيق هذه الطريقة تدخل ضمن وعاء الضريبة وتخصم الضريبة الأجنبية المسددة بشرط تقديم المستندات المؤيدة لسداد هذه الضريبة وألا يتجاوز خصم الضريبة المؤداة فى الخارج الضريبة واجبة السداد فى مصر وألا يتجاوز ما يدخل فى نظام الخصم بالنسبة للضريبة على التوزيعات وناتج التعامل فى الأوراق المالية الضريبة المباشرة المستقطعة من هذه المبالغ .

- حالة قيام شركة مقيمة بالاستثمار فى شركة تابعة وشركة شقيقة :

يتم اتباع طريقة التكلفة على النحو السابق إيضاحه بالنسبة لاستثمار شركة مقيمة فى شركة تابعة مقيمة وشركة شقيقة مقيمة أى أن المستثمر يعترف بإيرادات الاستثمار فى حدود ما يتسلمه من توزيعات الأرباح للشركات المستثمر فيها ، وهذه التوزيعات تخضع للضريبة فى مصر وتخصم منها الضريبة الأجنبية المسددة فى الخارج بالشروط والأوضاع السابق ذكرها .

- وفى حالة الاستثمار فى شركات أخرى ليست شقيقة أو تابعة :

يتبع طرق التقييم حسب معايير المحاسبة المصرية وحسبما إذا كان الاستثمار بغرض المتاجرة أو متاح للبيع أو بغرض الاحتفاظ وعلى النحو السابق إيضاحه عن الاستثمار فى شركات مقيمة.

- حالة استثنائية :

استثناء من تطبيق طرق

التـقـيـيم المختلفـة السـابق الإشـارة إليـهـا فـإن المادة(٧٠) من اللائحـة اسـتـثـنـت الاستثمارات فى شركات غير مقيمة التى تتوافر فيها الشروط الآتية مجتمعة بأن يكون التقييم وفقاً لطريقة حقوق الملكية وهذه الشروط هى :

■ أن تكون الإيرادات غير خاضعة للضريبة فى الدولة الأخرى المسجل فيها الشركة غير المقيمة أو معفاة منها أو لا يجاوز سعر الضريبة فيها ٧٥٪ من سعر الضريبة المطبق فى مصر .

■ أن تزيد نسبة الملكية فى الشركة غير المقيمة على ١٠٪ .

■ أن يكون أكثر من ٧٠٪ من إيرادات الشركة غير المقيمة ناتج عن توزيعات أو فوائد أو إتاوات أو أتعاب مقابل إدارة أو إيجارات .

وفى حالات تطبيق طريقة حقوق الملكية فإن الأرباح الناتجة عن التصرف فى هذه الاستثمارات تحتسب على أساس الفرق بين تكلفة اقتناء الاستثمار وقيمة بيعه .

وقد ذيلت المادة (٧٠) من اللائحة بعبارة : "مع عدم الإخلال بأحكام البنود السابقة ويراعى :

أ ـ ....

ب ـ "يدخل ضمن الوعاء الخاضع للضريبة ما يتم ترحيله مباشرة إلى حقوق الملكية من إيرادات خاضعة للضريبة أو تكاليف واجبة الخصم ولم تدرج بقائمة الدخل".

وهذا النص فى الواقع يؤكد على أن يدخل ضمن الوعاء الخاضع للضريبة أى إيرادات أو تكاليف أخرى لم ترد فى البنود السابقة وتم ترحيلها مباشرة إلى حقوق الملكية مثال ذلك فروق تقييم العملة التى تم ترحيلها مباشرة إلى حقوق الملكية وذلك بالنسبة للبنود ذات الطبيعة النقدية مثل الحسابات المدينة طويلة الأجل أو القروض أو بنود ذات طبيعة غير نقدية مثل تحديد قيمة أصل ثابت بعملة أجنبية ويتم الاعتراف بفروق أسعار الصرف كبند مستقل ضمن حقوق الملكية .

والواقع أن ما يتم ترحيله مباشرة إلى حقوق الملكية من ناتج تقييم الاستثمارات من إيرادات أو تكاليف إنما هى إيرادات وتكاليف تقديرية (دفترية) وليست فعلية فمواد تحديد وعاء الضريبة وعلى الأخص المواد ١٧ ، ١٩ ، ٢٢ إنما نتناول إيرادات فعلية وتكاليف حقيقية .

ومع ذلك وإمعاناً فى زيادة العبء الضريبى فإن المادة (٧٠) سمحت بإضافة إيرادات إلى وعاء ضريبة الدخل لم تدرج بقائمة الدخل ولكنها تدرج بقائمة حقوق الملكية والميزانية بالمخالفة لنص القانون الذى نص صراحة فى الفقرة الثانية من المادة (١٧) على أن يتحدد وعاء الضريبة على أساس صافى الربح من واقع قائمة الدخل المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية ، ولم ينص القانون أن وعاء

الضريبة يتحدد على أساس أية إيرادات أو أرباح تتضمنها قوائم مالية أخرى بخلاف قائمة الدخل وبالتالى فإن اللائحة تكون قد تزايدت بالمعالجات التى أدرجت بها بالمادة (٧٠) مما يخالف ما هو مستقر عليه وفقاً للدستور وأحكام النقض بأن تفسير النصوص الضريبية يجب أن يكون تفسيراً ضيقاً لا يتم التوسع فيه ولا يقاس عليه وأن المشرع لو كان يقصد دخول أى أرباح أو إيرادات أخرى واردة بقائمة المركز المالى ولم ترد بقائمة الدخل المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة لكان قد فعل ذلك . كما فعل فى البند (١) من المادة (٥٢) من القانون حيث نص على أنه "لا يعد من التكاليف واجبة الخصم العوائد المدينة التى تدفعها الأشخاص الاعتبارية المنصوص عليها فى المادة ٤٧ من القانون على القروض والسلفيات التى حصلت عليها فيما يزيد على أربع أمثال متوسط حقوق الملكية وفقاً للقوائم المالية التى يتم إعدادها طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية . وهذه القوائم تشمل قائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية وقائمة المركز المالى وقائمة حقوق الملكية .

وبناءً عليه فإن المادة (٧٠) لا تملك أن تضيف إيرادات لوعاء الضريبة لم ينص القانون عليها .

وفى هذا الصدد يجدر بنا أن نشير إلى نص كل من المادتين (٢٣) ، (١١٣) من قانون الضرائب على الدخل رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ وكذلك المادة ٢٦ من قانون الضريبة الموحدة ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ حيث نصت كل مادة على أن "تحدد الضريبة سنوياً على أساس صافى الربح خلال السنة السابقة أو فى فترة الاثنى عشر شهراً التى اعتبرت نتيجتها أساسا لوضع أخر ميزانية " .

وهكذا فإن الإشارة إلى الميزانية أو قائمة المركز المالى واعتبار صافى ربح السنة أساساً لوضع الميزانية إنما يعنى أن الوعاء الضريبى يتحدد بتطبيق أحكام القانون الضريبى على الإيرادات والتكاليف الواردة بالقوائم المالية وليس بقائمة الدخل .

وفى نهاية الحديث عن هذه المادة نجد أنها لم تسير على منهج واحد فى الاعتداد أو عدم الاعتداد أو عدم الاعتداد بأرباح وخسائر التقييم الدفترية ففى الوقت الذى اعتبرت فيه أن فروق التقييم المدينة والدائنة للاستثمارات والعملة تدخل ضمن الوعاء الضريبى تجدها تنص على أن لا يدخل فى وعاء الضريبة خسائر تقييم المخزون وخسائر الاضمحلال كما لا يدخل ضمن القيمة القابلة لإهلاك الأصول التكاليف التقديرية لإزالة أو فك الأصل ، الأمر الذى يجعلنا أمام تضارب فى نصوص هذه المادة هدفه زيادة الوعاء الضريبى .

قراءات



سوق رأس المال

صناديق الاستثمار العقارى

تهدف صناديق الاستثمار عموماً فى مصر إلى استثمار المدخرات فى الأوراق المالية ولا يجوز لها مزاولة أى أعمال مصرفية خاصة تقديم القروض أو ضمانها أو المضاربة فى العملات والمعادن.

ولا يجوز لهذه الصناديق أن تتعامل فى غير الأوراق المالية أو فى مجالات أخرى إلا بترخيص خاص من مجلس إدارة الهيئة العامة لسوق المال وفى حدود نسبة الاستثمار التى يقدرها على أن يقدم الصندوق دراسة تتضمن المجالات التى يرغب الاستثمار فيها ومبررات ذلك ونتائج الاستثمار المتوقع] .

صناديق الاستثمار العقارى هى :

نوع من أنواع الصناديق المتخصصة التى أضافتها اللائحة التنفيذية لقانون سوق رأس المال رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٢ بموجب قرار وزير الاستثمار رقم ٢٠٩ لسنة ٢٠٠٧ بهدف تطوير سوق رأس المال ومسايرتها للأسواق العالمية فقد أضافت : -

صناديق الملكية الخاصة :

وهى الصناديق التى تطرح وثائقها للاكتتاب فيها من خلال طرح خاص للمستثمرين المؤهلين [1] ويتم استثمار جميع أصولها فى أوراق مالية مقيدة أو غير مقيدة ، ولا يتم استرداد وثائقها إلا فى نهاية عمر الصندوق .

صناديق أسواق النقد :

وهى الصناديق التى تستثمر جميع أصولها فى استثمارات قصيرة الأجل مثل أدوات الدين الصادرة عن الحكومة والبنوك والشركات واتفاقيات إعادة الشراء وأذون الخزانة وشهادات الإيداع البنكية وكذلك شهادات صناديق أسواق النقد الأخرى .

(١) وهم المستثمرون من ذوى الملاءة المالية والأشخاص الاعتبارية من المؤسسات المالية وصناديق المعاشات وشركات وصناديق الاستثمار وغيرها من الشركات والمؤسسات المتخصصة فى الاستثمار فى الأوراق المالية.

الصناديق القابضة :

وهى صناديق استثمار تستثمر جميع أموالها فى شراء وثائق صادرة عن صناديق استثمار أخرى .

ثم يأتى بعد ذلك موضوع الدراسة وهى :

صناديق الاستثمار العقارى

يعد صندوق الاستثمار العقارى وعاءً استثمارياً مشتركاً يهدف إلى إتاحة الفرصة للمستثمرين فيه بالمشاركة جماعياً فى الاستثمار فى المجالات العقارية المختلفة **وهى صناديق :**

١ ـ مغلقة أى أنها :

- ذو رأس مال ثابت فلا يجوز لها أن تصدر وثائق استثمار أثناء حياتها .
- يتم طرح وثائقها فى اكتتاب عام أو خاص يقتصر على مستثمرين مؤهلين .
- ولا يجوز استرداد الوثائق إلا فى نهاية مدة الصندوق.
- تقيد الوثائق وتتداول فى بورصة الأوراق المالية .

٢ ـ أنها صناديق ذات مدة محددة:

الغرض من هذه الصناديق : هو الاستثمار فى الأصول العقارية من أراضٍ وعقارات يتم تطويرها أو بناؤها بغرض تأجيرها أو بيعها بما فى ذلك المشروعات العقارية الجديدة التى سيتم تشييدها وتأجيرها أو بيعها خلال مدة الصندوق ويشترط فى هذه الأصول :

١ ـ أن تكون مسجلة باسم الصندوق .

٢ ـ مثمنة من قبل مثمنين معتمدين من الهيئة العامة لشئون التمويل العقارى .

٣ ـ مؤمن عليها .

استثمار جانبى للصندوق : على الصندوق أن يستثمر جزءً من أمواله فى الأوراق المالية ـ لضمان حد معين من السيولة على أن تكون هذه الأوراق .

١ ـ مقيدة فى البورصة .

٢ ـ صادرة عن شركات معظم أصولها عقارية .

٣ ـ وثائق صادرة عن صناديق استثمارية عقارية .

٤ ـ سندات صادرة عن شركات تمويل عقارى .

تأسيس الصندوق :

يحق لأى شركة مساهمة تؤسس وفقاً لأحكام قانون سوق رأس المال أن تطرح صندوق استثمار أو أكثر أى أن الصندوق يؤسس من خلال شركة مساهمة ـ فيجب اتخاذ الإجراءات التأسيسية لشركة الصندوق كشركة مساهمة طبقاً للقانون عموماً وهو ما يستتبع إعمال أحكام القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ والقانون رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٢ باعتبار أن شركة الصندوق شركة مساهمة من جهة وشركة عاملة فى مجال الأوراق المالية من جهة أخرى [(٢)].

(٢) المشرع المصرى لم يعترف لصناديق الاستثمار بالشخصية المعنوية اعترافاً خاصاً فى القانون ٩٥ لسنة ١٩٩٢ إذا جاء هذا القانون خلواً من النص على أن يكون لكل صندوق من صناديق الاستثمار شخصية اعتبارية ـ إنما تثبت الشخصية المعنوية لشركة الصندوق وليس للصندوق نفسه .

وأن الوثائق المنشئة لشركة الصندوق (هى الأسهم) أما الوثائق المنشئة للصندوق هى (وثائق الاستثمار) وفقاً للضوابط التى تضعها الهيئة العامة لسوق المال ويشترط للترخيص بإنشاء الصناديق العقارية (بالإضافة إلى شروط الترخيص للصناديق عامة) ما يلى :-

١ - توافر دراسة الجدوى الاقتصادية والمالية والفنية للصندوق ومشروعاته والتى ترفق نتيجتها بنشرة الاكتتاب .

٢ - رأى المستشار المالى المستقل فى دراسة الجدوى والتدفقات النقدية لمشروع الصندوق.

٣ - صورة من العقد المبرم مع المطور وهى الشركة المتخصصة المسئولة عن الجوانب الفنية لمشروعات الصندوق العقارى وتحقيق أغراضه وهو ما يسمى بعقد الخدمات المبرم مع مدير الاستثمار .

٤ - صورة من العقد المبرم بين مدير الاستثمار وشركة إدارة العقارات وهى شركة متخصصة تتولى إدارة المشروعات العقارية المملوكة لصندوق الاستثمار العقارى وصيانتها .

٥ - صورة من خطاب الارتباط المالى الخاص بتمويل أنشطة الصندوق من إحدى المؤسسات المالية .

الأموال المستثمرة فى الصندوق:

تتكون من :

أ - رأس مال لا يقل عن خمسة ملايين جنيه .

ب - وثائق استثمار اسمية وبقيمة واحدة لا تزيد قيمتها عن خمسين ضعف رأس المال يكتتب فيها المستثمرون .

يجب ملاحظة أن:

حصص الصندوق يجب أن تكون نقدية فلا يجوز :

١ - تقديم حصص عينية .

٢ - ولا يجوز سداد الحصص عن طريق المقاصة مع ديون مستحقة فى مواجهة الصندوق .

مجلس إدارة شركة الصندوق العقارى:

يتولى إدارة الشركة مجلس إدارة تكون أغلبية أعضائه من غير المساهمين فيه ومن غير حملة الوثائق أو المتعاملين معهم أو الأشخاص المرتبطة [٣] أو الأطراف ذات العلاقة [٤] .

(٣) الأشخاص الطبيعيون وأى من أقاربهم من الدرجة الثانية والأشخاص الاعتبارية والكيانات والاتحادات والروابط والتجمعات المالية المكونة من شخصين أو أكثر التى تكون غالبية أسهمهم أو حصص رأس مال أحدهما مملوكة مباشرة أو بطريق غير مباشر للطرف الآخر أو أن يكون مالكها شخصاً واحداً كما يعد من الأشخاص المرتبطة الخاضعون للسيطرة الفعلية لشخص آخر .

(٤) كافة الأطراف المرتبطة بنشاط صندوق الاستثمار ومنها على سبيل المثال لا الحصر : مدير الاستثمار - أمين الحفظ - البنك المودع لديه أموال الصندوق أو الممول لأصول الصندوق العقارى - المطور - شركة خدمات الإدارة - شركة السمسرة التى يتم بيع وثائق الاستثمار عن طريقها - شركة إدارة العقارات - خبير التقييم .

ويتولى مجلس االإدارة بصفة خاصة :

١ ـ تعيين مدير الاستثمار والتأكد من التزامه بمسئولياته .

٢ ـ الموافقة على نشرة الاكتتاب فى وثائق الصندوق .

٣ ـ الموافقة على عقد ترويج الاكتتاب فى الوثائق .

٤ ـ التأكد من عدم وجود تعارض مصالح والفصل فى التعاملات .

٥ ـ الموافقة على تعيين مراقبى الحسابات .

٦ ـ الالتزام بقواعد الإفصاح ونشر التقارير السنوية والنصف سنوية .

٧ ـ التأكد من الالتزام مدير الاستثمار بالإفصاح عن المعلومات الجوهرية الخاصة بالصندوق .

٨ ـ التأكد من قيام شركة خدمات الإدارة بأداء واجباتها .

٩ ـ اعتماد القوائم المالية .

١٠ ـ الموافقة على جميع العقود والقرارات والتقارير الجوهرية التى يكون الصندوق طرفاً فيها مع الأطراف ذوى العلاقة وعلى سبيل المثال :

- عقد الخدمات المبرم مع شركة المطور.
- عقد الخدمات المبرم مع شركة إدارة العقارات .
- عقد حفظ الأوراق المالية .
- العقد المبرم مع شركة خدمات الإدارة .
- عقد تسويق الأصول العقارية للصندوق.
- التعاقد مع المثمنين العقاريين .
- خطاب الارتباط الخاص بالتمويل.
- اعتماد عقود تملك الأصول العقارية .
- عقد التأمين على الأصول العقارية .

<u>مدير استثمار صندوق الاستثمار العقارى:</u>

هو الشركة المسئولة عن إدارة أصول والتزامات الصندوق ويجب أن يكون متخصصاً فى الاستثمار العقارى ويتعين عليه قبل مزاولة نشاطه القيد فى السجل المعد لذلك فى هيئة سوق المال ويجب عليه أن يبذل فى إدارته لأموال الصندوق عناية الرجل الحريص وأن يعمل على حماية مصالح للصندوق وعلى الأخص :ـ

١ ـ إجراء التصرفات على نحو يتصف بالشفافية .

٢ ـ الوقوف على الموقف المالى للشركات المصدرة للأوراق المالية التى يستثمر الصندوق أمواله فيها .

٣ ـ تزويد حملة الوثائق بالمعلومات .

٤ ـ وضع القواعد اللازمة لتنظيم عمليات شراء

وبيع وثائق الاستثمار الصادرة من الصناديق التى يتولى إدارتها .

٥ - الالتزام بالقواعد واللوائح التى تصدرها هيئة سوق المال .

٦ - الالتزام بإبرام عقد الإدارة مع شركة الصندوق متضمناً حقوق والتزامات طرفى العقد وتعامل الإدارة وحدود سلطة المدير .

٧ - الاحتفاظ بحسابات مستقلة لكل صندوق يتولى إدارته .

٨ - أخذ رأى مستشار مالى مستقل معتمد لدى هيئة سوق المال فى :-

- دراسة الجدوى لصندوق الاستثمار العقارى وتدفقاته النقدية.

٩ - التعاقد مع شركات متخصصة فى تنفيذ الجوانب الفنية المتعلقة بمشروع الصندوق .

١٠ - تعيين خبيرين للتقييم العقارى .

١١ - تقييم الأصول العقارية قبل شرائها أو بيعها .

١٢ - توقيع عقد الخدمات الفنية .

١٣ - الحصول على خطاب الارتباط .

١٤ - التعاقد مع مستشار قانونى للصندوق .

١٥ - توفير الكفاءات اللازمة لتنفيذ مشروع الصندوق.

توزيعات الصندوق:

يحق للصندوق إجراء توزيع دورى على حملة الوثائق لكل أو بعض الأرباح التى يحققها من تشغيل أموال الصندوق العقارية وتوزيعات أرباح الأوراق المالية التى يستثمر فيها الصندوق والفائدة المستحقة على الاستثمارات فى أسواق النقد وأرباح بيع أصول الصندوق من عقارات وأوراق مالية وأية أرباح يتم تحققها من مصادر أخرى .

وأخيراً:

يتوقع بعض الخبراء أن يحدث إقبال ملحوظ على هذه الصناديق من جانب المتعاملين فى البورصة لما يشهده سوق العقارات من نمو ملحوظ فى الأسعار وطفرة كبيرة فى حركة العمران والتشييد وصناديق الاستثمار تمثل استثماراً آمناً لصغار المستثمرين ، بينما يرى خبراء آخرون أن الإقبال على الصناديق العقارية سيكون فى أغلب الأحوال من جانب البنوك أو مؤسسات التمويل الكبرى وأن المستثمر الصغير يرى فى كون الصناديق العقارية مغلقة فإنه لن يستطيع تسييل استثماراته .

وعموماً فإن التجربة العملية هى التى ستثبت مدى صحة أى من الرأيين .

حول تأسيس شركات الصرافة

■ شركات الصرافة هى شركات تقوم بالتعامل فى النقد الأجنبى إلى جانب البنوك المعتمدة للقيام بهذه العمليات وفق قانون البنوك رقم ٨٨ لسنة ٢٠٠٣ ولائحته التنفيذية .

إلا أن نشاط شركة الصرافة التى يرخص لها بالتعامل فى النقد الأجنبى يجب أن يقتصر على نشاط أو أكثر مما يأتى :-

(أ) شراء النقد الأجنبى وبيعه لحساب الشركة .

(ب) شراء وتحصيل وبيع الشيكات السياحية الصادرة عن البنوك العاملة فى مصر أو فى الخارج لحساب الشركة على أن يتم التحصيل فى حالة الشراء والتغطية فى حالة البيع عن طريق حسابات الشركة لدى أحد البنوك المعتمدة فى مصر .

ويحظر على شركات الصرافة القيام بأى عمل آخر من أعمال البنوك بما فى ذلك إجراء التحويلات من وإلى الخارج .

■ يتعين الحصول على موافقة البنك المركزى قبل البدء فى إنشاء شركة الصرافة أو أحد فروعها ويقدم طلب الحصول على الموافقة المبدئية لإنشاء الشركة أو الفرع محدداً الموقع واسم وبيانات المدير المسئول .

ويعرض الطلب على محافظ البنك المركزى لإصدار قرار فى شأنه .

وبعد ذلك يتعين على الشركة التى حصلت على الموافقة المبدئية التقدم بطلب القيد فى سجل شركات الصرافة المعد لذلك بالبنك المركزى قبل مزاولة النشاط بثلاثين يوماً على الأقل .

وفى جميع الأحوال لا يجوز مزاولة النشاط إلا بعد إخطار الشركة بالقيد فى السجل المشار إليه وذلك بكتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول .

ويتم تسجيل الشركة وفروعها التى يرخص لها بالتعامل فى النقد الأجنبى فى السجل المذكور بناءً على طلب يقدم إلى البنك المركزى على النموذج المعد لهذا الغرض ويتضمن السجل <u>البيانات الآتية :</u>

- رقم قرار الترخيص وتاريخه ورقم وتاريخ عدد الوقائع المصرية المنشور بها .
- رقم التسجيل وتاريخه .

- اسم الشركة وعنوان مقرها الرئيسى .
- الشكل القانونى للشركة .
- تاريخ التأسيس .
- مدة الشركة .
- تاريخ بداية ونهاية السنة المالية .
- رقم وتاريخ القيد فى السجل التجارى .
- رقم البطاقة الضريبية .
- رأس المال المرخص به والمصدر والمدفوع .
- أسماء أعضاء مجلس الإدارة .
- اسم المدير التنفيذى .
- فروع الشركة وعناوينها وتواريخ تسجيلها .
- أسماء مراقبى حسابات الشركة .
- أسماء البنوك التى لديها حسابات الشركة .
- رصيد التشغيل المصرح به بالنقد الأجنبى .

مع مراعاة أنه يجب تسجيل كل ما يطرأ من تعديل على البيانات السابقة .

■ يلزم أن تتخذ شركة الصرافة شكل شركة مساهمة .

■ تكون جميع أسهمها اسمية مملوكة لمصريين .

■ ألا يقل رأسمالها المدفوع عن خمسة ملايين جنيه .

■ يقتصر تمويل نشاط الشركة على مواردها الذاتية من حقوق المساهمين دون الاستعانة بأية موارد أخرى .

■ يكون تعامل شركة الصرافة نقداً داخل مقارها ومع العملاء الموجودين فيها ويجوز نقل الأموال فيما بين الشركة وفروعها كما يجوز تعامل شركة الصرافة بالبيع والشراء فيما بينها ومع البنوك .

■ فى جميع الأحوال يجب أن يكون التعامل بموجب إيصالات تصدرها الشركة وأن تقيد كافة العمليات فى سجلات أو نظم آلية تعد لهذا الغرض وفقاً للضوابط والقواعد التى حددها البنك المركزى .

■ تلتزم شركة الصرافة بأن تقدم للبنك المركزى بيانات عما تباشره من عمليات النقد الأجنبى سواء تمت لحسابها أو لحساب الغير وفق الأسلوب وفى المواعيد التى حددها البنك حتى لا تتعرض للعقوبات المنصوص عليها قانوناً .

■ يلغى الترخيص فى حالة :

- مخالفة القواعد والإجراءات الخاصة بالتعامل فى النقد الأجنبى.
- التوقف عن مزاولة النشاط.
- إشهار إفلاس الشركة أو تصفيتها .
- اندماج شركة الصرافة فى شركة أخرى .
- اتباع سياسة من شأنها الإضرار بالمصلحة الاقتصادية العامة .

اشترى كل اللى نفسك فيه من أى مكان فى العالم.

بطاقات الإئتمان







بطاقات إئتمان البنك الأهلي المصري تخدمك في أي مكان في العالم من خلال ٢٦ مليون تاجر و٢ مليون ماكينة صرف آلي وتحقق لك السهولة والسرعة في تعاملات الشراء بأطول فترة سماح وأقل عائد مدين.



الأقرب اليك

